

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Změna režimu z pohledu českého, britského a německého zákona o DPH

**Registration and Deregistration as VAT Payer from the Perspective of
Czech, British and German VAT Act**

Student: Bc. Veronika Veselá

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci a přílohu č. 7 vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 – 6, dané mi k dispozici, jsem doplnila.

V Ostravě dne 30. dubna 2010

.....

Veronika Veselá

OBSAH

1	ÚVOD	1
2	LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA DPH	3
2.1	Harmonizace DPH v rámci EU	3
2.1.1	Významné změny	4
2.1.2	Výjimky z pravidel	6
2.2	Český ZDPH	6
2.2.1	Novela ZDPH s účinností od 1. ledna 2009	8
2.2.2	Novela s účinností od 1. dubna 2009	9
2.2.3	Novela s účinností od 1. ledna 2010	10
2.3	Legislativní úprava DPH v Německu	11
2.4	DPH a Spojené království Velké Británie a Severního Irska	14
2.5	Vybraná ustanovení českého ZDPH	17
2.5.1	Předmět úpravy	17
2.5.2	Územní působnost	18
2.5.3	Základní pojmy	18
2.5.4	Osoba povinná k dani a ekonomická činnost	19
2.5.5	Osoby osvobozené od uplatňování daně	20
2.5.6	Základ daně	20
2.5.7	Sazby daně	21
3	UPLATŇOVÁNÍ DPH PŘI ZMĚNĚ REŽIMU	22
3.1	Změna režimu dle českého ZDPH	22
3.1.1	Nárok na odpočet daně při změně režimu	24
3.1.2	Krácení odpočtu daně	26
3.1.3	Úprava odpočtu daně	27
3.1.4	Vyrovnaní odpočtu daně	28
3.1.5	Zdaňovací období a daňové přiznání	29
3.2	Německá úprava změny režimu	29
3.2.1	Odpočet daně	30
3.2.2	Úprava odpočtu daně	31
3.2.3	Zdaňovací období a daňové přiznání	33
3.3	Změna režimu z pohledu britské legislativy	35
3.3.1	Nárok na odpočet daně	38

3.3.2	Partial exemption a Capital goods scheme	39
3.3.3	Nárok na odpočet daně při změně režimu	41
3.3.4	Zdaňovací období a daňové přiznání.....	42
4	PRAKTICKÁ APLIKACE DANĚ PROBLEMATIKY VE VYBRANÝCH	
	STÁTECH EU	45
4.1	Registrace k DPH.....	45
4.1.1	Nákupy před registrací.....	47
4.1.2	Výpočet nároku na odpočet daně	48
4.1.3	DAP za poslední zdaňovací období kalendářního (příp. daňového) roku.....	49
4.2	Úprava odpočtu daně dle německé legislativy	52
4.3	Zrušení registrace a související úpravy	54
4.3.1	Snížení nároku na odpočet v České republice	55
4.3.2	Snížení nároku na odpočet dle německé legislativy.....	56
4.3.3	Deregistrace ve VB a zhodnocení výsledků	57
5	ZÁVĚR.....	59
	Seznam použité literatury	61
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) patří mezi jedny z nejdůležitějších daní téměř v každé ekonomice. Je stěžejním příjmem státního rozpočtu. Je zavedena ve všech členských státech Evropské unie a v podstatě ve většině vyspělých zemí světa. Je to daň, kterou platí naprosto všichni při nákupu zboží a služeb, neboť je obsažena v jejich ceně, proto se jí také říká univerzální daň. Patří do kategorie nepřímých daní, protože nemá vazbu na důchod poplatníka (výše daně se v souvislosti se změnou důchodu nemění).

Při nákupu statků či služeb za účelem jejich konečné spotřeby si platbu této daně většina lidí ani neuvědomuje, protože povinnost vybrat a odvést tuto daň svému místně příslušnému správci daně má plátce daně, kterým je většinou prodejce. Jakmile ale dojde ke zvýšení sazby daně, což se následně projeví v růstu cen, už se nad tímto úkonem většina spotřebitelů pozastaví s negativním pohledem. Někteří dnešní prodejci se ale chlubí tím, že ačkoliv dochází ke zvyšování sazby, v ceně statků a služeb se to neprojeví, neboť základ daně pro výpočet DPH snižují (tzn. cenu bez DPH) a pak konečná cena pro spotřebitele je stejná jako před samotným zvýšením. Tento trend jim sice nevydrží dlouho, ale negativní pohled na zvyšování sazby tak může být eliminován. Každopádně toto zvýšení má svůj důvod a souvisí s úlohou DPH a vůbec všech daní v ekonomice každého státu.

Úloha daní je z nejobecnějšího hlediska zřejmá. Jejich základním účelem je nutnost získat prostředky na financování veřejného sektoru (financování funkcí státu a veřejné správy), jako jsou např. vojenská obrana, udržování veřejného pořádku, tvorba a údržba infrastruktury, náklady na provoz veřejné správy, a k částečnému či úplnému financování některých veřejných služeb – zdravotní péče, vzdělávání, sociální péče, podpora v nezaměstnanosti apod. Jde tedy o určitý transfer finančních prostředků od soukromého sektoru do sektoru veřejného za účelem získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb (neúčelovost daně – není vybírána za konkrétním účelem). Tato úloha roste zejména v době hospodářské krize, kdy stát je v této situaci nejdůležitějším subjektem ekonomiky a potřebuje prostředky na financování a podporu soukromého sektoru.

DPH je pravděpodobně nejsložitější daní každé daňové soustavy. Pro správné stanovení základu daně a následné daňové povinnosti je důležité vzít v úvahu spoustu okolností, uvědomit si co je či není předmětem této daně, kdy a za jakých podmínek se jedná o osvobozené plnění, správně určit místo plnění, částku základu daně, sazbu daně a výši nároku na odpočet daně, vědět, kdy vzniká registrační povinnost k této dani, jak se DPH uplatňuje v příp. dovozu, vývozu, intrakomunitárního plnění, apod.

Tato daň je v České republice upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), který nabyl účinnosti 1. května 2004, v době, kdy se Česká republika stala součástí Evropské unie. Právě v souvislosti se vstupem do EU musela ČR (jakožto každý členský stát EU) do nového zákona zapracovat směrnice Evropské unie týkající se problematiky DPH. Hlavním účelem směrnic je přizpůsobování a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí, tedy harmonizace. V současné době je nejdůležitější směrnicí v oblasti DPH směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Cílem mé diplomové práce je podat ucelený pohled na problematiku DPH při změně režimu. Především, jak správně uplatnit nárok na odpočet daně v případě, kdy se daný podnikatelský subjekt v průběhu výkonu své ekonomické činnosti zaregistruje k této dani, a jak správně stanovit výši daně při následném ukončení této činnosti. Po vymezení legislativní úpravy DPH platné v České republice, Německu a ve Velké Británii a vysvětlení souvisejících pojmů se zaměřím pouze na tu část příslušné legislativy vztahující se ke změně režimu. Následně tuto problematiku aplikuji na konkrétních příkladech, kde mj. uvedu postup pro určení výše nároku na odpočet daně (resp. snížení nároku již uplatněného) vč. jeho zachycení do daňového přiznání. V samotném závěru provedu zhodnocení a porovnání z hlediska možností, které tyto státy nabízí.

2 Legislativní úprava DPH

Česká republika, Německo a Velká Británie jsou členskými státy Evropské unie. Z tohoto členství jim plyne povinnost zapracovávat do svých vnitrostátních právních předpisů příslušné legislativní akty vydané v rámci EU za účelem daňové harmonizace.

Stupeň harmonizace DPH je významný. Základní principy a pravidla pro DPH jsou sjednocena ve všech členských státech, avšak v některých oblastech jsou stanoveny pouze určité limity, příp. hranice, v rámci kterých se musí daná problematika pohybovat. Proto řešení konkrétních specifických oblastí týkajících se DPH už mohou být v různých členských státech odlišná, příp. jsou daným členským státům uděleny v určité záležitosti dočasné výjimky.

2.1 Harmonizace DPH v rámci EU

Jednotná úprava DPH je velice důležitá pro správné fungování jednotného vnitřního trhu, proto se *„přistoupilo k postupnému sjednocování národních regulací této daně v zájmu zpřehlednění a rozvoje evropského hospodářství“*¹. Objektem sjednocování není pouze hmotně právní úprava, ale také její správa, administrativa (inkaso daně, povinnosti plátce, daňová kontrola).

Ve většině členských států je DPH hlavním zdrojem příjmů plynoucích do státního rozpočtu, což je také důvod toho, že každý členský stát si chce ponechat daňovou politiku svou. Harmonizace tedy neprobíhá formou nařízení, ale prostřednictvím směrnic, které se přijímají jednomyslně, tzn. nelze nikoho přehlasovat, a které jsou povinny členské státy implementovat do své legislativní úpravy (v případě českého ZDPH hned z jeho prvního paragrafu vyčteme tuto skutečnost). Výsledkem harmonizačního procesu by měl být tedy soulad daňových systémů členských států EU, přičemž způsob, jakým k tomuto cíli jednotlivé země dospějí, je jen na nich.

Harmonizace DPH probíhá na základě hlavního dokumentu, kterým je Smlouva o založení ES. Původně byla jediným státem ES uplatňujícím DPH Francie. Ostatní státy měly zaveden systém kaskádovité daně z obratu *„bez možností plátců odpočítat si z celkové daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatili v nakoupeném materiálu či polotovaru“*². Členské státy si byly vědomy spousty nedostatků takového systému, a proto byla v průběhu 60. a 70.

¹ KOZIEL, M. Harmonizace právní úpravy DPH [online]. *Finance.cz*, 2009 [cit. 2009-01-11]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085/>>. ISSN 1213-4325.

² Šíroký (2009, s. 114)

let 20. století přijata řada směrnic, které postupně DPH zavedly. Konečného sjednocení systému DPH bylo dosaženo k 1. lednu 1973.

V první fázi harmonizace DPH šlo především o zavedení jednotného systému nepřímého zdanění ve všech členských státech EU, v druhé fázi pak o harmonizaci legislativy a přiblížení daňových sazeb. Mezi významné legislativní akty EU, které se na této harmonizaci podílely, patří např.:

- Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS, která prohloubila harmonizaci národních úprav,
- nařízení Rady č. 1777/2005, kterým se stanovily prováděcí opatření k Šesté směrnici, definuje např. elektronické služby, na které lze uplatnit režim reverse charge, obsahuje výčet služeb, které nejsou považovány za elektronické služby apod.,
- směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Vzhledem k tomu, že DPH je klíčovým daňovým odvodem a také zdrojem financování EU, je v této oblasti velice důležitá spolupráce a výměna informací. Problematiku výměny informací řeší směrnice Rady č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států. S poskytováním informací v oblasti DPH dále souvisí nařízení Rady 1798/2003, které stanovuje podmínky spolupráce mezi správními orgány členských zemí a umožňuje provádění souběžných kontrol. V souvislosti se zrušením daňových hranic mezi členskými státy EU vznikla potřeba dalšího prohloubení jednotného vykazování a vedení statistiky. Nařízením Rady č. 218/1992 „byly pro usnadnění vzájemného obchodu a kontroly v EU povinně zavedeny:

- *daňové identifikační číslo,*
- *datový systém VIES, který slouží k ověření správnosti údajů o registraci subjektu k DPH,*
- *kontrolní statistický systém Intrastat, který se využívá pro monitorování pohybu zboží v intrakomunitárním obchodě“³.*

2.1.1 Významné změny

Do konce roku 2006 bylo DPH regulováno tzv. Šestou směrnicí č. 77/388/EHS. Tato směrnice však prošla několika změnami a novelizacemi, proto bylo z hlediska její přehlednosti a srozumitelnosti rozhodnuto, aby byla předělána a nahrazena směrnicí novou. To se také stalo a od 1. ledna 2007 platí směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. Recast).

³ Široký (2009, 140 – 141 s.)

Tato nová směrnice je sice velmi obsáhlá (má 413 článků), ale na druhou stranu je podrobná úprava této daně velice důležitá, aby nedocházelo k daňovým únikům a aby daňový subjekt dobře znal všechny své práva a povinnosti. Mezi nejvýznamnější změny, které tato směrnice přinesla, rozhodně patří snížení minimální hranice základní sazby daně na 15 % (minimální hranice = základní sazba daně nesmí být nižší, ale může být vyšší). Toto minimum platí do konce roku 2010, pak o nové hranici rozhodne Rada EU. Minimální hranice snížené sazby DPH byla stanovena na 5 %. Horní hranice stanoveny nebyly. Co se týče snížené sazby daně, některé státy mají více těchto sazeb, ale dle této směrnice mohou být maximálně 2. Pokud má některý stát i nadále více snížených sazeb, pak je to z důvodu udělení výjimky ze strany Komise EU (např. Lucembursko - 3 snížené sazby DPH).

Důležité jsou také přílohy této směrnice, které vymezují položky, jež mohou být zařazeny do snížené sazby daně. Jde především o potraviny, léky, tisk, knihy, veřejnou dopravu, vstupné na kulturní, společenské a sportovní akce apod. V jiném případě musí být opět udělena výjimka od Komise.

Harmonizace DPH jde dále kupředu. Mezi další „nové“ legislativní akty EU patří např. tyto:

- směrnice Rady č. 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (poskytování služeb se zdaňuje v zemi, ve které se nachází zákazník),
- směrnice Rady č. 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení DPH stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě,
- nařízení Rady (ES) č. 143/2008 ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na DPH,
- směrnice Rady č. 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství,
- směrnice Rady č. 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění Směrnice o DPH, pokud jde o snížené sazby (zatím do českého ZDPH nebyla implementována),
- směrnice Rady č. 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice č. 2006/112/ES o společném systému DPH (upřesnění týkající se dodávek plynu a elektřiny),

- nařízení Rady (ES) č. 37/2009 ze dne 16. prosince 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř společenství, a další.

2.1.2 Výjimky z pravidel

I přes tyto směrnice existuje nespočetné množství výjimek, které si některé členské státy EU pro sebe vymínily v průběhu legislativního procesu přijímání daného aktu nebo následně. Většina z nich se vztahuje k právě již zmíněným sazbám DPH. Výjimky mají být dočasné, ale není uvedeno, jak dlouho ta dočasnost trvá.

ČR má také uděleny některé výjimky. Odchylka od směrnice se týká stanovení limitu obratu pro povinnou registraci k DPH. Zatímco původní členské státy mohou stanovit toto osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat byl menší než 5 000 EUR, je pro ČR stanoven limit až na 35 000 EUR (dle českého ZDPH 1 000 000 Kč). Další výjimka je trvalého charakteru a týká se osvobození od DPH u mezinárodní přepravy osob, dokud stejné osvobození uplatňuje některý jiný členský stát. Kromě toho může ČR na základě rozhodnutí Rady EU uplatňovat sníženou sazbu DPH u úklidových prací prováděných v domácnostech, u domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany, u renovací a oprav soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby, u staveb pro sociální bydlení a do konce roku 2010 také u bytové výstavby (pokud nedojde ke změně ZDPH). ČR zatím nevyužila možnost (dle směrnice Rady č. 2009/47/ES) zahrnout neomezeně do snížené sazby tyto služby:

- oprava obuvi a koženého zboží,
- oprava jízdních kol, oděvů a bytového textilu,
- restaurační služby mimo dodání tabákových výrobků a alkoholických nápojů.

2.2 Český ZDPH

Problematika DPH je v ČR upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, který nabyl účinnosti ke dni vstupu ČR do EU. ZDPH se skládá ze dvou částí, přičemž první část je rozdělena na čtyři oddíly (tzv. hlavy) a hlava II je vnitřně rozčleněna na jedenáct pododdílů (tzv. díly).

Tab. 2.1: Obsahové vymezení českého zákona o DPH

Část první	Základní ustanovení
Hlava I	Obecná ustanovení
Hlava II	Uplatňování daně
Díl 1	Daňové subjekty
Díl 2	Místo plnění
Díl 3	Zdanitelná plnění
Díl 4	Uskutečnění plnění a daňová povinnost
Díl 5	Daňové doklady
Díl 6	Základ daně a výpočet daně, oprava základu daně, daňový dobropis a vrubopis
Díl 7	Sazby daně a oprava sazby daně
Díl 8	Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně
Díl 9	Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně
Díl 10	Odpočet daně
Díl 11	Vracení daně a prodej zboží za ceny bez daně
Hlava III	Zvláštní režimy
Hlava IV	Správa daně v tuzemsku
Část druhá	Přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení

Zdroj: zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Součástí tohoto zákona jsou 4 přílohy:

- Příloha č. 1: Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě,
- Příloha č. 2: Seznam služeb podléhajících snížené sazbě,
- Příloha č. 3: Seznam plnění, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani,
- Příloha č. 4: Umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti.

ZDPH byl již dvacetkrát novelizován. První změna ZDPH, která byla poměrně rozsáhlá, nabyla účinnosti dne 1. ledna 2005. Touto novelou byla upřesněna některá nejasná ustanovení nově platného zákona a byly odstraněny některé dílčí nesoulady zákona s předpisy Evropského společenství upravujícími oblast DPH. Jiné změny provedené v letech 2005 až 2007 měly většinou pouze dílčí charakter a byly provedeny obvykle v rámci novelizace jiných právních předpisů.

Další významnější změnou byla novela „projednána a schválena v roce 2007, která se stala součástí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2008“⁴. Mezi hlavní změny patří především zvýšení snížené sazby DPH z 5 % na 9 %. Zákon nově definoval stavby pro tzv. sociální bydlení, na které se vztahuje snížená sazba DPH. Také se zde objevila možnost skupinové registrace k DPH a možnost požádat o závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby DPH.

Od 1. července 2008 je účinná další novela, která byla vynucena v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev. Podle něj se osoby povinné k DPH se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, na které přechází jmění zanikající obchodní společnosti nebo družstva a které byly plátcem DPH, stávají plátcem dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Tyto osoby mají povinnost podat přihlášku k registraci do dne zápisu přeměny do OR.

2.2.1 Novela ZDPH s účinností od 1. ledna 2009

Od 1. ledna 2009 nabývá účinnosti další rozsáhlá novela provedena zákonem č. 302/2008 Sb. „Jedná se o tzv. technickou novelu ZDPH, která byla delší dobu připravována Ministerstvem financí ČR, podle něhož je hlavním cílem této novely sladit některá ustanovení ZDPH s předpisy EU a odstranit některé nejasnosti v některých ustanoveních dosavadního znění zákona“⁵. Tato novela přinesla více než 300 změn, které se promítají ve všech částech zákona, uvádím tedy pouze některé:

- slovo platba je nahrazeno slovem úplata – nejedná se tedy pouze o úhradu v penězích, ale i o úhradu formou nepeněžního plnění;
- novela nepoužívá pojem veřejnoprávní subjekt – došlo ke konkretizaci subjektů tohoto typu. Jedná se především o stát, kraje, obce, organizační složky, hlavní město Praha;
- nová definice provozovny, místa podnikání a místa pobytu;
- zrušení pojmu kolaudace – na základě zrušení tohoto pojmu ve stavebním zákoně, nově se používá kolaudační souhlas;
- zrušení definice finančního pronájmu – nově je finanční pronájem nahrazen tím, že se jedná buď o dodání zboží nebo o poskytnutí služby v závislosti na tom, zda nájemní smlouva stanoví nájemci povinnost nabýt předmět nájmu (dodání zboží) nebo pouze možnost;

⁴ Šváchová (2009, s. 10)

⁵ Šváchová (2009, s. 10)

- *mění se pojem obratu* – výnosy (příjmy) se nahrazují pojmem úplata. Podle této definice se jednoznačně určí osoba povinná k dani, tzv. plátce DPH ze zákona. Obrat se posuzuje jednotně pro podnikatele, kteří vedou daňovou evidenci, i podnikatele – účetní jednotky, kteří vedou účetnictví. Do roku 2009 se obrat u účetních jednotek stanovil dle výše výnosů, u ostatních podnikatelů to byl souhrn příjmů;
- *přeúčtování* – novela ruší pravidlo, které určilo, že přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu a vody není dodáním zboží. Samotné přeúčtování nebylo podle zákona považováno ani za poskytnutí služby. Tudíž takovéto přeúčtování provozních režii nebylo do konce roku 2008 předmětem DPH. Novela pro tuto přefakturaci nemá žádnou zvláštní úpravu, proto nově zdanitelné plnění vzniká již přijetím zálohy za tyto služby;
- *vystavení daňového dokladu* – plátcí vzniká povinnost vystavit daňový doklad vždy;
- *změna režimu* – nově je umožněno plátcí uplatnit nárok na odpočet daně i u pořízených služeb, které se stávají obchodním majetkem (prodej nehmotného majetku se dle ZDPH považuje za poskytnutí služby);
- *úprava odpočtu daně* – je doplněno ustanovení zpřesňující úpravu odpočtu daně u technického zhodnocení (nově považováno za samostatný majetek) a způsob úpravy odpočtu v některých zvláštních případech nabytí majetku, např. na základě rozhodnutí o privatizaci, na základě smlouvy o prodeji podniku nebo vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku apod.

2.2.2 Novela s účinností od 1. dubna 2009

Touto novelou měla být původně pouze doplněna pravidla pro osvobození od daně při dovozu zboží cestujícími ze třetích zemí. Kromě toho byl nakonec do této novely zahrnut i požadavek na zrušení zákazu odpočtu daně u osobních automobilů a navazující změny a dále byly provedeny některé drobné upřesňující úpravy týkající se základu daně a uplatnění snížené sazby daně u zboží a služeb uvedených v přílohách ZDPH.

Novela se dotkla tedy těchto oblastí (výčet není úplný):

- *odpočet daně u osobních automobilů* – doposud byl zákaz odpočtu daně při pořízení osobních automobilů jako dlouhodobého hmotného majetku a při jeho technickém zhodnocení. Zákaz se vztahoval i na finanční pronájem osobního auta. Novelou byl tento zákaz zrušen, a tak vznikla plátcům daně možnost uplatnit si nárok na odpočet daně za splnění obecných zákonných podmínek při nákupu osobního automobilu

v tuzemsku, při jeho pořízení z jiného členského státu nebo při dovozu ze třetí země a také při jeho technickém zhodnocení;

- *základ daně* – základ daně je vymezen v § 36 ZDPH, kde v odstavci 6 tohoto paragrafu je stanoven základ daně pro specifická dodání zboží a poskytnutí služby, kdy nelze pro stanovení základu daně použít § 36 odst. 1, protože nejde o zdanitelné plnění za faktickou úplatu. Znění tohoto odstavce nebylo do konce r. 2008 úplně v souladu s Recastem Šesté směrnice, a přestože bylo novelizováno s účinností od 1. ledna 2009, tato pozdější novela znění tohoto odstavce ještě více upřesňuje;
- *sazby daně* – blíže se specifikovaly položky, které podléhají snížené sazbě daně a které byly v souvislosti s předchozí novelou zařazeny do této sazby. Např. u semen a rostlin se měla uplatnit snížená sazba daně pouze v případě, že jsou určené k přípravě potravin. Nyní je možno sníženou sazbou použít na veškerá semena a rostliny bez ohledu na jejich využití;
- *osvobození od daně při dovozu zboží* – do zákona se vkládají nové paragrafy, jimiž je implementována směrnice Rady č. 2007/74/ES o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od DPH a spotřební daně.

2.2.3 *Novela s účinností od 1. ledna 2010*

K této novele došlo především z důvodu povinnosti členských států EU implementovat do národní legislativy následující směrnice:

- *směrnice Rady č. 2008/8/ES* ze dne 12. února 2008, pokud jde o místo plnění při poskytnutí služby – od roku 2010 platí, že se místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani určí podle sídla či místa podnikání příjemce služby. Pokud však služba bude poskytnuta osobě, která není povinná k dani, řídí se místo plnění sídlem nebo místem podnikání poskytovatele služby. I nadále jsou ale vymezeny služby, u nichž se místo plnění řídí zvláštními pravidly (např. služby vztahující se k nemovitosti),
- *směrnice Rady č. 2008/9/ES* ze dne 12. února 2008, o vrácení DPH osobám registrovaným k DPH v členských státech – dle zákona musí být žádosti o vrácení podány v členské zemi, v níž je žadatel usazen z hlediska přítomnosti své společnosti, podání žádosti má elektronickou formu (v ČR elektronický portál zřízený za podmínek MF ČR),

- *směrnice Rady č. 2008/117/ES* ze dne 16. prosince 2008, týkající se souhrnného hlášení, které se bude podávat pouze elektronicky, jsou stanoveny nové lhůty pro jeho podání a budou se do něj uvádět i služby.

Ke změně došlo i v oblasti daňových sazeb. Základní sazba DPH byla zvýšena z 19 % na 20 % a snížená sazba z 9 % na 10 %.

2.3 Legislativní úprava DPH v Německu

Jak pro německou, tak i pro britskou úpravu je typické to, že problematika DPH je řešena nejenom v ZDPH, ale i v několika samostatných dokumentech. V zákoně je to spíše úprava obecná, konkrétní specifické oblasti jsou řešeny samostatnými předpisy o několika stránkách vydaných tamějšími zákonodárci. Tato problematika je řešena skutečně dopodrobna i s názornými příklady, aby byly odstraněny možné nejasnosti, které by při aplikaci těchto dokumentů mohly vzniknout.

Německo je jedním ze šesti zakládajících členských států Evropské unie (rok 1957). Je to parlamentní demokracie. Jejími zákonodárnými orgány na státní úrovni jsou Spolkový sněm a Spolková rada. Hlavním městem je Berlín, měnou Euro. DPH byla v Německu zavedena v roce 1968.

Pro DPH platí v Německu podobná ustanovení a pravidla jako v ČR z důvodu již zmiňované značné harmonizace v této oblasti. Základní právní úpravu DPH tvoří:

- *Umsatzsteuergesetz 1999 (UStG)* – samotný ZDPH v platném znění,
- *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)* – předpis, kterým se provádí UStG,
- *Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR)* – pokyny k UStG,
- *BMF-Schreiben a OFD-Verfügungen* – listy, dopisy, podklady německého ministerstva financí a vrchního finančního ředitelství,
- *Rechtsprechung* – soudní judikatura, zejména pak rozsudky nejvyššího soudu pro otázky týkající se daní (Bundesfinanzhof, zkratka BFH).

Určitou zajímavostí oproti českému zákonu je skutečnost, že na tvorbě legislativního rámce DPH se mohou podílet i soudní rozsudky, např. dva rozsudky týkající se poskytování jídla ve školách (rozsudek č. V R 38/05) a na studentských kolejích (V R 55/04). Těmito rozsudky z 10. srpna 2006 BFH rozhodl, že se jedná o služby, které podléhají snížené sazbě DPH (tj. 7 %). Převládá zde prvek poskytnutí služby než dodání zboží. Podobnou situaci řešil Evropský soudní dvůr – judikát s názvem Faaborg (judikát ESD: č.j. C-231/94), kde se také

rozhodovalo o tom, zda se jedná o poskytnutí služby či o dodání zboží v příp. poskytování jídel na palubě lodí.

Velmi důležité jsou ony dopisy, listy německého ministerstva financí a vrchního finančního ředitelství, protože právě tyto se ve většině případů týkají určitých daňových specifik, které dále rozvádějí. Např. k § 15a UStG byl vydán dokument s názvem *Berichtigung des Vorsteuerabzugs* týkající se úpravy odpočtu DPH. Obsahuje 33 názorných příkladů k této problematice. Se značným zjednodušením se mohou tyto dokumenty považovat za příslušné novelizace dané právní úpravy. Mezi aktuální kroky provedené ministerstvem financí v oblasti DPH patří např.:

- *odpočet daně u elektronicky předávaných faktur* – faktury musí být opatřeny kvalifikovaným elektronickým podpisem, tzn. příslušné FO byl přidělen podpisový klíč k používání certifikačních služeb. V minulosti byly pro zaručený elektronický podpis vytvořeny klíče s délkou 1024 bitů. Německá Federální agentura pro sítě nepovažuje toto šifrování za bezpečné. Proto od 1. ledna 2008 musí mít klíč délku 2048 bitů, aby bylo možno uplatnit nárok na odpočet daně (BMF-Schreiben z 10. října 2007);
- *povinné údaje na fakturách* – náležitosti, které musí faktura obsahovat, jsou uvedeny v § 14 UStG. Ve svém dopise ze dne 1. dubna 2009 BMF (na základě rozhodnutí BFH ze dne 19. dubna 2007) konstatuje, že neuvedení identifikace příslušného zařízení (např. IMEI mobilních telefonů) na faktuře může představovat neuskutečnění zdanitelného plnění nebo také situaci, kdy podnikatel věděl nebo mohl vědět či měl vědět, že je účastněn podvodné daňové transakce. Tudíž při absenci tohoto údaje není odpočet daně umožněn;
- *DPH a elektrická energie určená přímo ke spotřebě* – pokud jde o vlastně vyráběnou elektrickou energii, která se spotřebuje na místě a spotřebitel obdrží patřičnou kompenzaci v souladu s německým zákonem o obnovitelných energiích, bude toto dodání elektrické energie považováno za podnikání. Dopis BMF ze dne 1. dubna 2009 se vyjadřuje k otázce vyměřovacího základu a odpočtu daně u této problematiky;
- *DPH a provozovatel námořního plavidla* – Spolkové ministerstvo financí dopisem ze dne 24. července 2009 upřesnilo pojem „provozovatel námořního plavidla“, což je rozhodující pro osvobození od DPH podle § 4, bodu 2 ve spojení s § 8 odst. 1 UStG. Podle § 8 odst. 1 je osvobozeno od DPH dodání, přestavba, oprava, údržba a nájem plavidel, které se využívají k námořní dopravě nebo k záchraně třešněníků;

- *plnění osvobozená od daně u letecké dopravy* – dopisem ze dne 22. února 2009 zveřejnilo BMF seznam tuzemských podnikatelů, kteří za úplatu provozují mezinárodní leteckou dopravu, dle stavu k 1. lednu 2009. Podle § 4 bodu 2 UStG ve spojení s § 8 odst. 2 UStG jsou plnění pro leteckou dopravu osvobozena od DPH.

Německý zákon obsahuje méně paragrafů (29) a ustanovení než zákon český. Je rozčleněn do sedmi oddílů označených římskými číslicemi a obsahuje dvě přílohy. Příloha č. 1 vyjmenovává položky, které mohou být předmětem prodeje v rámci režimu daňového skladu (vazba k § 4, bodu 4a německého zákona)⁶. Příloha č. 2 obsahuje seznam položek, které podléhají snížené sazbě DPH.

Tab. 2.2: Obsahové vymezení německého ZDPH

Číslo oddílu	Název	Volný překlad
I.	Steuergegenstand und Geltungsbereich	Předmět a rozsah daně
II.	Steuerbefreiungen und Steuervergütungen	Osvobození od daně a vrácení daně
III.	Bemessungsgrundlagen	Základ daně
IV.	Steuer und Vorsteuer	Záležitosti týkající se daně a daň na vstupu
V.	Besteuerung	Uplatňování daně
VI.	Sonderregelungen	Zvláštní režim
VII.	Durchführung, Bußgeld-, Straf-, Verfahrens-, Übergangs- und Schlussvorschriften	Provádění, pokuty, penále, postupy, přechodná a závěrečná ustanovení

Zdroj: Umsatzsteuergesetz (UStG) [online]. [cit. 2009-07-12]. Dostupný z WWW: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf>.

V Německu platí dvě sazby DPH, a to základní sazba ve výši 19 % a snížená sazba ve výši 7 %. Původně základní sazba daně činila 16 %. K jejímu navýšení o 3 % došlo v roce 2007. Za osoby podléhající dani se považují všichni podnikatelé včetně osob vykonávajících svobodná povolání a dovozci.

⁶ § 4 UStG se týká osvobozených dodávek či jiných plnění a bod 4a tohoto paragrafu mj. uvádí, že dodávka zboží uvedeného v příloze č. 1 je osvobozena, pokud bude toto zboží uloženo v daňovém skladu nebo se v daňovém skladu nachází.

Spolkové ministerstvo financí se souhlasem Spolkové rady může z hlediska zjednodušení daňového řízení stanovit nařízením na základě příslušných podkladů tzv. průměrné sazby pro určité skupiny podnikatelů, u kterých existují stejné poměry pokud jde o základy daně a kteří nemají povinnost vést účetnictví. Průměrné sazby se použijí k určení:

- odčitatelné daně na vstupu dle § 15 UStG (odpočet daně) nebo pro výpočet jejího základu,
- splatné daně nebo pro výpočet jejího základu.

Podnikatelé musí o tuto možnost zažádat u svého místně příslušného daňového úřadu. Obecné ustanovení průměrné sazby daně je uvedeno v § 23 UStG. V následujících dvou paragrafech je pak tato sazba specificky řešena pro korporace a sdružení osob a pro zemědělské a lesnické podniky.

2.4 DPH a Spojené království Velké Británie a Severního Irska

Velká Británie vstoupila do Evropské unie v roce 1973. Je konstituční monarchií a parlamentní demokracií. Hlavním městem je Londýn, měnou libra. DPH se stala součástí britského daňového systému v r. 1968. Hlavním výběřčím daně je berní úřad HM Revenue & Customs.

Základním právním aktem upravujícím oblast DPH je Value Added Tax Act 1994 (britský ZDPH), který je taktéž jako v Německu spíše obecnou úpravou. K tomuto zákonu jsou vydávány nařízení a vládní oznámení (Regulations and Government Notices for VAT), které poskytují podrobnější vysvětlení ke konkrétní problematice, uvádí postupy řešení, odpovědi na nejčastější otázky, příklady vč. jejich řešení. Základním oznámením (notice) je Notice 700 The VAT Guide. V podstatě se jedná o praktického průvodce k DPH, kde jsou u některých daňových záležitostech uvedeny odkazy na další notices, které danou oblast podrobně popisují, např. Notice 700/11 Canceling your registration, který upravuje přesný postup pro případ zrušení registrace k DPH.

Mezi aktuální změny týkající se oblasti DPH, které nastaly, patří např. tyto:

- *DPH a podání DAP elektronicky* – od 1. dubna 2010 musí všechny podniky, jejichž obrat činí 100,000 GBP (hodnota bez DPH) a více, vyplnit své daňové přiznání k DPH a zaplatit splatnou daň elektronicky. Jakákoliv OPD, která se zaregistruje k DPH po tomto datu, musí vyplnit daňové přiznání a zaplatit daň pouze elektronicky, bez ohledu na obrat;

- *nový Notice 725 Customs: The Single Market* – toto oznámení je z prosince 2009 a nahrazuje Notice 725 z ledna 2007. Vysvětluje, jak je DPH účtováno, jak se účtuje pohyb zboží v rámci jednotného trhu EU a jak by podniky měly účtovat zboží, které nakoupily od jiného členského státu;
- *nový Notice 744B Freight transport and associated services (prosinec 2009)* – nahrazuje Notice 744B z února 2006, podrobně vysvětluje povinnosti z hlediska DPH u nákladní dopravy a souvisejících služeb, navazuje na změny týkající se místa plnění u poskytovaných služeb;
- *nový Notice 744A Passenger Transport (prosinec 2009)* – ruší a nahrazuje původní notice z března 2002, opět navazuje na změny týkající se místa zdanitelného plnění tentokrát u osobní dopravy a veřejné osobní dopravy;
- *nový Notice 718 The VAT Margin Scheme and global accounting (leden 2010)* – toto schéma vysvětluje, kdy se použije zvláštní režim u nákupu již použitého zboží, starožitností, uměleckých děl a sběratelských předmětů, a poskytuje celkové účetní schéma pro účtování DPH v příp. prodeje zboží. Dále obsahuje:
 - výčet zboží, které podléhá zvláštnímu režimu,
 - způsob použití tohoto schématu,
 - postup pro kalkulaci marže,
 - výčet záznamů, které je nutno v této souvislosti uchovávat.

Britský ZDPH (Value Added Tax Act 1994) je rozdělen do 6 částí (parts), kdy některé části jsou rozděleny na určité podkapitoly. Velice důležité jsou přílohy k britskému zákonu, tzv. schedules, kterých je celkem 15.

Tab. 2.3: Struktura britského ZDPH vč. příloh

	Název	Volný překlad
Jednotlivé části zákona		
Part I	The charge to tax	Předmět a rozsah DPH
Part II	Reliefs, exemptions, and repayments	Osvobození od DPH, výjimky a vrácení DPH
Part III	Application of act in particular cases	Aplikace zákona ve zvláštních případech
Part IV	Administration, collection and enforcement	Administrativa, inkaso a vymáhání DPH

Part V	Appeals	Odvolání
Part VI	Supplementary provisions	Doplňující ustanovení
Přílohy (Schedules)		
Schedule 1	Registration in respect of taxable supplies	Registrace z titulu uskutečňování zdanitelných plnění
Schedule 2	Registration in respect of supplies from other member States	Registrace z titulu zásilkového prodeje
Schedule 3	Registration in respect of acquisitions from other member States	Registrace v souvislosti s pořízováním zboží z jiných členských států EU
Schedule 4	Matters to be treated as supply of goods or services	Plnění, která se považují za dodání zboží nebo poskytnutí služby
Schedule 5	Services supplied where received	Vymezení služeb přijatých z jiného státu, u kterých dochází k přenesení daňové povinnosti na příjemce
Schedule 6	Valuation: special cases	Ocenění: zvláštní případy
Schedule 7	Valuation of acquisitions from other member states: special cases	Ocenění pořízeného zboží z jiných členských států: zvláštní případy
Schedule 8	Zero-rating	Nulová sazba DPH
Schedule 9	Exemptions	Osvobození od daně
Schedule 10	Buildings and land	Budovy a pozemky
Schedule 11	Administration, collection and enforcement	Administrativa, výběr a vymáhání DPH
Schedule 12	Constitution and procedure of tribunals	Složení a postup soudů
Schedule 13	Transitional provisions and savings	Přechodná ustanovení a úspory ⁷
Schedule 14	Consequential amendments	Následující dodatky
Schedule 15	Repeals	Zrušující ustanovení

Zdroj: Value Added Tax Act 1994 [online]. [cit. 2009-06-20]. Dostupný z WWW: <http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1994/ukpga_19940023_en_1>.

DPH ve Velké Británii podléhá většina obchodních transakcí na území Spojeného království a Isle of Man. DPH podléhá rovněž dovoz zboží a poskytování některých služeb ze

⁷ Obsahuje ustanovení o palivech a el. energii určených k domácímu či charitativnímu použití.

zahraničí (třetí země). Hranice pro povinnou registraci je obrat vyšší než 68,000 GBP za uplynulých 12 měsíců. Uplatňují se tři sazby DPH:

- základní sazba ve výši 17,5 % - aplikována na většinu zboží,
- snížená sazba ve výši 5 % (dodávky tepla a elektrické energie pro domácnosti a charitativní instituce, dámské hygienické potřeby, dětské autosedačky),
- nulová sazba (na omezený počet zboží a služeb) – u většiny druhů potravin (netýká se to jídel podávaných v restauracích nebo teplých jídel a nápojů určených k donášce do domu), dále je aplikována na knihy, noviny, dětskou obuv a oblečení, novou bytovou výstavbu, export zboží a služeb atd.

Základní sazba je od 1. ledna 2010 ve výši 17,5 %. Tato sazba platila i předtím, avšak na počátku roku 2009 byla snížena na 15 %. Důvodem tohoto snížení byla snaha oživit domácí ekonomiku v době hospodářské krize a podpořit nákupy při nižších cenách. Efekt nižších cen se však nedostavil v takovém rozsahu, jak se původně plánovalo. Naopak britskému státnímu rozpočtu tyto peníze chybí. Jednalo se tedy o snížení pouze dočasné.

2.5 Vybraná ustanovení českého ZDPH

Český ZDPH je poměrně rozsáhlý, což dosvědčuje i to, že má 113 paragrafů. Cílem této práce je podat ucelený pohled na problematiku aplikace DPH při změně režimu, nikoli popsat všechny skutečnosti, které zákon upravuje. V souvislosti s tímto cílem je ale nutné seznámit se s některými definicemi, pojmy a postupy, které se bezprostředně váží ke změně režimu. Pro jejich vysvětlení je použit český ZDPH.

2.5.1 Předmět úpravy

V § 1 ZDPH je obecně vymezen předmět úpravy. DPH se uplatňuje za stanovených podmínek na zboží, nemovitosti a služby. Konkretizace těchto pojmů a podmínky jsou uvedeny v § 2. Jde o dodání zboží, převod nemovitosti, poskytnutí služby, a to vše za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, dále pak pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu uskutečněnou v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci ekonomické činnosti nebo PO, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani. Patří sem i dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

2.5.2 Územní působnost

V § 3 ZDPH jsou vymezeny základní pojmy potřebné pro vymezení územní působnosti. Tuzemskem se rozumí území České republiky, třetími zeměmi jsou myšleny území mimo území EU, které je vymezeno Recastem Šesté směrnice.

V případě německého zákona se tuzemskem rozumí Spolková republika Německo s výjimkou oblasti Büssingen a ostrova Helgoland, britský zákon vymezuje tuzemsko jako území Spojeného království Velké Británie a Severního Irska.

2.5.3 Základní pojmy

§ 4 vymezuje základní pojmy, které se objevují v ZDPH. Mezi tyto základní pojmy patří (uvedeny jsou pouze některé):

- **úplata** = částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění (dodání zboží či poskytnutí služby). Jedná se o širší pojem než platba, který představuje pouze úhradu penězi nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze (odst. 1 písm. a);
- **jednotková cena** = cena za měrnou jednotku zboží nebo cena za službu či nemovitost (odst. 1 písm. b);
- **daň na vstupu** = představuje jak daň, která je obsažena v částce za přijaté plnění v tuzemsku, tak i daň z poskytnuté úplaty, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo daň při poskytnutí služby zahraniční osobou, nebo daň přiznaná při poskytnutí služby dle § 10k (odst. 1 písm. c);
- **daň na výstupu** = daň, kterou je povinen plátce přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo daň při poskytnutí služby zahraniční osobou, nebo daň přiznaná při poskytnutí služby dle § 10k (odst. 1 písm. h);
- **odpočet daně** = daň na vstupu (odst. 1 písm. i);
- **osvobození od daně bez nároku na odpočet** = týká se plnění uvedených v § 51 ZDPH (poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční služby, pojišťovací služby atd.). U těchto plnění se neuplatňuje daň na výstupu a v souvislosti s tím nelze uplatnit ani nárok na odpočet daně (odst. 1 písm. j);

- **osvobození od daně s nárokem na odpočet daně** = osvobození u plnění uvedených v § 63 ZDPH (dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz a dovoz zboží, přeprava osob apod.). U těchto plnění se sice neuplatňuje daň na výstupu, ale lze uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která OPD použije pro jejich uskutečňování (odst. 1 písm. k);
- **vlastní daňová povinnost plátce** = kladný rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně za příslušné zdaňovací období (odst. 1 písm. l);
- **nadměrný odpočet plátce** = záporná daňová povinnost, tzn. nárok na odpočet daně je vyšší než daň na výstupu za příslušné zdaňovací období (odst. 1 písm. m);
- **daňová povinnost** = jak vlastní daňová povinnost plátce, tak nadměrný odpočet (odst. 1 písm. n);
- **zvýšení daňové povinnosti** = zvýšení vlastní daňové povinnosti nebo snížení nadměrného odpočtu (odst. 1 písm. o);
- **snížení daňové povinnosti** = snížení vlastní daňové povinnosti nebo zvýšení nadměrného odpočtu (odst. 1 písm. p);
- **správce daně** = obecně příslušný finanční úřad, příp. příslušný celní úřad (odst. 1 písm. r);
- **místo podnikání** = adresa FO povinné k dani, která je zapsána jako místo podnikání v obchodním rejstříku nebo jiné podobné evidenci, např. v živnostenském rejstříku, příp. místo pobytu FO, která uskutečňuje ekonomickou činnost (odst. 1 písm. x);
- **provozovna** = místo, které má stálé personální a materiální vybavení, jehož prostřednictvím uskutečňuje osoba povinná k dani své ekonomické činnosti, tj. např. kancelář nebo sklad, v níž je zaměstnán alespoň jeden zaměstnanec (odst. 1 písm. y);
- **zboží** = věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda; peníze a cenné papíry (s výjimkou některých případů) nejsou dle ZDPH považovány za zboží (odst. 2);
- **obchodní majetek** = souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností a o kterém je tato osoba povinna účtovat nebo jej evidovat pro účely DPH, pokud nevede účetnictví, tj. vede daňovou evidenci nebo pro účely daně z příjmů vykazuje výdaje paušálním způsobem (odst. 3 písm. c).

2.5.4 Osoba povinná k dani a ekonomická činnost

Osobou povinnou k dani dle § 5 ZDPH je FO nebo PO, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Na základě tohoto vymezení nejsou osobami povinnými k dani pouze

tuzemské podnikatelské subjekty, ale i osoby registrované k dani v jiném členském státě a zahraniční osoby povinné k dani, a také další osoby, které sice nejsou podnikateli, ale samostatně provádějí ekonomickou činnost. Za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje také skupina či nevýdělečné (neziskové) PO, pokud provádějí ekonomické činnosti.

Ekonomická činnost je soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako činnosti nezávislé. Patří sem i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, tj. např. dlouhodobý pronájem movitého nebo nemovitého majetku. Naopak touto činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob na základě pracovněprávního vztahu a ani činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, tj. např. činnosti statutárních orgánů obchodních společností a dalších PO nebo činnosti, které jsou zdaňovány jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně dle § 36 zákona o daních z příjmů, např. autorské příspěvky do novin a časopisů.

2.5.5 Osoby osvobozené od uplatňování daně

Osobou osvobozenou od daně se dle § 6 ZDPH rozumí osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, jejíž obrat nepřesáhne za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč, tzn. jedná se o tuzemskou osobu povinnou k dani, která není plátcem, protože nepřekročila registrační limit a ani se nezaregistrovala jako plátce daně dobrovolně. Nespadají zde osoby registrované k dani v jiném členském státě a ani zahraniční osoby, které nemají v tuzemsku sídlo ani místo podnikání, tj. neplatí pro ně ani limit pro povinnou registraci, protože pro jejich registraci platí speciální úprava.

Obratem se rozumí obecně souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou zejména zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně k datu jejich uskutečnění. Do obratu se nezahrnují úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsko, úplaty z prodeje dlouhodobého hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem.

2.5.6 Základ daně

Základem daně, který je upraven v § 36, je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněná zdanitelná plnění od osoby, pro kterou je toto plnění

uskutečněno, resp. od třetí osoby. V případě, že plátcí není sjednaná cena za zdanitelné plnění uhrazena, základem daně je částka, kterou měl obdržet.

Pokud plátce, který nevede účetnictví, přijme úplatu před uskutečněním zdanitelného plnění (záloha), je povinen z této přijaté částky přiznat daň až na některé výjimky. Základem daně je v tomto případě částka přijaté platby snížená o daň (záloha je včetně daně).

Dále je pak stanoveno, co musí být při výpočtu základu daně do tohoto základu zahrnuto, jako je např. clo, spotřební daň – pokud zákon nestanoví jinak, daň z elektřiny apod.

2.5.7 Sazby daně

V § 47 ZDPH jsou ve vazbě na Směrnici o společném systému DPH stanoveny sazby daně u zdanitelných plnění. Základní sazba daně je v ČR stanovena na 20 % a snížená sazba daně na 10 %. Obecně platí, že se na zboží uplatňuje základní sazba daně s výjimkou tepla a chladu a s výjimkou zboží, které je uvedené v příloze č. 1 ZDPH. Služby také podléhají 20% sazbě DPH s výjimkou těch, které jsou uvedeny v příloze č. 2 ZDPH. Zvláště jsou upraveny sazby daně u staveb určených pro sociální bydlení a u bytové výstavby. V současné době v souvislosti s hospodářskou krizí se uvažuje o zavedení pouze jedné sazby DPH, která by neměla být nižší jak 17 %. Ceny statků a služeb, které jsou nyní zdaňovány základní sazbou, by klesly, naopak ceny statků a služeb zdaňovaných sníženou sazbou daně by značně vzrostly, což by bylo nejvíce citelné zejména u potravin a léků.

3 Uplatňování DPH při změně režimu

Změna režimu představuje situaci, kdy se neplátce stává plátcem DPH a nebo naopak. Pokud se osoba povinná k dani (dále jen „OPD“) stane plátcem na základě právního předpisu, musí se zaregistrovat u svého místně příslušného finančního úřadu. OPD se může stát plátcem také dobrovolně, pokud z hlediska činností, které vykonává, je to pro ní výhodnější. Nechce-li být OPD dále plátcem a je-li to i ze zákona možné, může požádat o zrušení registrace za legislativně stanovených podmínek.

Se změnou režimu velice úzce souvisí otázka nároku na odpočet daně, úpravy, krácení a vyrovnaní odpočtu daně. Jestliže se OPD v průběhu své podnikatelské činnosti stane plátcem, má možnost uplatnit si dodatečně odpočet daně u již nakoupených zásob a služeb, ale na druhé straně při ukončení podnikatelské činnosti (nebo v příp. zrušení registrace) má povinnost u nich odvést daň, jako by došlo k jejich prodeji. U dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je zase nutné v souvislosti se změnou režimu provádět úpravu odpočtu daně. Vše se tak děje za podmínek vymezených příslušnými právními předpisy.

Při aplikaci na konkrétních příkladech se zaměřím na podnikající fyzickou osobu. Proto i tato část mé práce bude zaměřena na tento subjekt a budou tak vynechány záležitosti týkající se podnikání ve sdružení nebo skupinové registrace apod.

3.1 Změna režimu dle českého ZDPH

§ 94 - § 98 ZDPH se zabývají tím, kdy se osoba stává plátcem DPH (ke kterému datu), kdy je povinna podat přihlášku k registraci apod.

OPD, jejíž obrat nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč, je sice od DPH osvobozena, ale může se zaregistrovat dobrovolně. V opačném případě (stanovenou částku překročí) je povinna zaregistrovat se za plátce DPH. Přihlášku k registraci musí podat nejpozději do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení stanoveného limitu, přičemž plátcem se stává od 1. dne 3. měsíce následujícího po měsíci překročení limitu, nestane-li se plátcem ze zákona již dříve (viz dále). Např. pokud obrat v prosinci 2009 překročí částku 1 mil. Kč, OPD je povinna podat přihlášku k registraci nejpozději do 15. ledna 2010 a plátcem se stává od 1. března 2010. Pokud tato registrační povinnost není splněna, stává se plátcem OPD datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci.

Další případy – ne všechny, kdy se OPD stává plátcem ze zákona, shrnuje následující tabulka.

Tab. 3.1: Možnosti vzniku povinnosti registrovat se ze zákona

	OPD se stává plátcem:	OPD je povinna podat přihlášku k registraci:
Nabytí majetku od plátce na základě smlouvy o prodeji či vkladu podniku (resp. jeho části) tvořící organizační složku podniku	dnem nabytí majetku	do 15 dnů ode dne nabytí majetku
Převod jmění zanikající obchodní společnosti nebo družstva (plátce DPH) na OPD	dnem zápisu přeměny do OR	do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do OR
Oprávněná OPD pokračující po zemřelém plátcovi v živnosti ⁸	ke dni následujícím po dni úmrtí	do 15 dnů ode dne úmrtí
Při pořízování zboží z jiného členského státu	dnem, kdy hodnota pořízovaného zboží bez daně v běžném kalendářním roce přesáhne částku 326 000 Kč	do 15 dnů ode dne, ve kterém se stane plátcem
Pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které podléhá spotřební dani, z jiného členského státu	dnem prvního pořízení tohoto zboží	
Poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně) od osoby neusazené v tuzemsku ⁹	dnem poskytnutí této služby a už z této služby je OPD povinna přiznat a zaplatit daň	
Dodání zboží, které je dodáváno s montáží nebo instalací, nebo plynu či elektřiny s místem plnění	dnem dodání zboží a opět je zde povinnost přiznat a odvést daň již z tohoto zboží	

⁸ Pokud je dědici po ukončení dědického řízení vydáván majetek, stává se plátcem ke dni následujícím po dni vydání majetku. Přihláška k registraci se pak podává do 15 dnů ode dne vydání majetku.

⁹ Osobou neusazenou v tuzemsku se rozumí zahraniční OPD nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, pokud nemají provozovnu, místo podnikání či sídlo v tuzemsku (ČR). Dále se to týká služeb vztahujících se k nemovitosti, přepravy osob, služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb, stravovacích služeb a nájmu dopravního prostředku.

v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku		
---	--	--

Zdroj: § 94 a § 95 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Pokud OPD nevznikne povinnost registrovat se ze zákona, a přesto se k této registraci rozhodne (např. většina dodavatelů a odběratelů jsou plátcí DPH), stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci. Přihlášku může podat kdykoliv.

O zrušení registrace může plátce požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti registrace uvedeného na rozhodnutí o registraci, pokud jeho obrat nepřesáhl za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč a pokud celková hodnota zboží pořízeného z jiného členského státu nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč a tato hodnota nebyla překročena ani v roce minulém (§ 106 ZDPH). OPD, která se stala plátcem na základě:

- nabytí majetku od plátce dle smlouvy o prodeji či vkladu podniku nebo
- převodu jmění zanikající obchodní společnosti nebo družstva nebo
- pokračování po zemřelém plátcí v živnosti,

může požádat o zrušení registrace nejdříve po uplynutí tří měsíců od dne, kdy se stala plátcem, pokud obrat nepřesáhl za nejbližší předcházející tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce částku 250 000 Kč.

Ke zrušení registrace nemusí dojít pouze ze strany plátce, ale také správcem daně, pokud (§ 106 odst. 7 a 8 ZDPH):

- plátce neuskutečnil plnění po dobu 12 po sobě následujících měsíců (bez oznámení důvodu správci daně),
- plátce neplní povinnosti vyplývající ze ZDPH,
- plátce přestane být OPD,
- plátce, který nemá sídlo ani místo podnikání v tuzemsku, v předcházejícím kalendářním roce neuskutečnil v tuzemsku zdanitelné plnění nebo osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně.

3.1.1 Nárok na odpočet daně při změně režimu

Odpočet DPH je řešen v § 72 až § 79 ZDPH. Nárok na odpočet daně plátcí vzniká tehdy, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti. Nárok se prokazuje daňovým dokladem a uplatňuje se až v rámci daňového přiznání, resp. při daňové

kontrole. Nárok na odpočet daně v příp. dovozu zboží, pořízení zboží z jiného členského státu nebo při poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku vzniká tehdy, pokud současně v souvislosti s tímto plněním vznikla plátcí povinnost přiznat daň. Pro uplatnění nároku na odpočet je tedy důležité použití přijatého zdanitelného plnění. Mohou nastat tyto varianty:

- použití pro ekonomickou činnost:
 - plátcce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která výhradně použije k uskutečnění:
 - zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,
 - plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,
 - plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by u nich plátcce měl nárok na odpočet, kdyby se jednalo o místo plnění v tuzemsku,
 - některých finančních činností pro zahraniční osobu nebo plnění, která jsou přímo spojena s vývozem zboží, atd.,
 - plátcce nemá nárok na odpočet daně u těch přijatých zdanitelných plnění, které použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko a u plnění, které použije pro reprezentaci, které dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze považovat za výdaje pro dosažení, zajištění a udržení příjmů,
 - plátcce má nárok na odpočet daně, ale ve zkrácené výši, tzn. plnění použije k uskutečnění plnění, u kterých mu vzniká plný nárok na odpočet, a současně k uskutečnění plnění, u kterých není nárok na odpočet. Takto použité přijaté zdanitelné plnění se označuje jako krácené plnění,
- přijatá zdanitelná plnění nejsou použita v rámci ekonomické činnosti plátcce – nárok na odpočet zde není,
- plátcce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro ekonomickou činnost, tak i pro jinou činnost – nárok na odpočet je pouze ve výši odpovídající použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátcce uplatní nárok na odpočet v plné výši, pak se část plnění použitého pro jiné účely považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby a plátcce je povinen z této části odvést daň na výstupu.

Plátce má možnost uplatnit při registraci nárok na odpočet daně na vstupu u zboží a od 1. ledna 2009 i u služeb pořízených 12 měsíců před registrací. Takto pořízené zboží resp. služby musí být k datu registrace součástí obchodního majetku plátce nebo součástí hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku, pozemků nebo zásob, které k datu registrace v obchodním majetku jsou. Obdobný nárok platí i u dovozu zboží a při pořízení nemovitosti. Nadále musí být splněny obecné podmínky nároku na odpočet daně uvedené výše. Tento nárok na odpočet se uplatní nejdříve v daňovém přiznání za první zdaňovací období. Důležitou podmínkou pro uplatnění nároku jsou daňové doklady nebo doklady vystavené plátcem za zdanitelné plnění v částce, která je včetně daně.

Zákon tedy dává novému plátcovi tuto možnost, a to uplatnit si nárok na odpočet daně i u zboží či služeb pořízených v době, kdy ještě plátcem nebyl (za dodržení stanovených podmínek). Naopak, v případě zrušení registrace, mu ukládá povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který je k datu zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně resp. jeho část. Snížení se provede v daňovém přiznání podaném za poslední zdaňovací období. Tato povinnost se netýká drobného majetku, tzn. majetku, který není dlouhodobým majetkem a který k datu registrace není ani zásobou. Částka, o kterou se má provést toto snížení, se určí dle ustanovení pro úpravu odpočtu daně (viz dále) pro majetek v tomto ustanovení vymezeném. U nedokončeného majetku vytvořeného vlastní činností, u úplat za zdanitelné plnění, která se do dne předcházejícímu dni zrušení registrace neuskutečnila a u zásob je částka snížení ve výši uplatněného odpočtu daně.

3.1.2 Krácení odpočtu daně

Způsoby krácení odpočtu daně jsou uvedeny v § 76 ZDPH a týká se to kráceného plnění (přijaté zdanitelné plnění, které je použito jak k plněním s nárokem na odpočet daně, tak k plněním bez nároku na odpočet daně). Poměrná část nároku na odpočet se vypočítá jako součin daně na vstupu u krácených plnění za příslušné zdaňovací období a koeficientu. Tento koeficient se vypočítá jako podíl, v jehož:

- čitateli je součet částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně a
- ve jmenovateli je součet čitatele a souhrnu částek za uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Do tohoto výpočtu se nezahrnuje prodej hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku a pozemků, které jsou DHM, pokud tento majetek plátce využíval ke své ekonomické

činnosti. Dále se do výpočtu nezahrnují finanční služby, převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, a to pouze tehdy, pokud jde o příležitostnou doplňkovou činnost. Koeficient se zaokrouhluje na dvě desetinná místa a nabývá hodnot od 0 do 1. Pokud je jeho hodnota rovna 0,95, pak se má za to, že je roven 1 a plátce uplatní nárok na odpočet daně v plné výši.

Ve zdaňovacím období běžného kalendářního roku se používá koeficient vypočtený z údajů za zdaňovací období předchozího kalendářního roku, tzv. zálohový koeficient. Jeho hodnota se v průběhu kalendářního roku nemění. Pokud tento koeficient neexistuje, pak jeho hodnotu plátce určí na základě svého odhadu.

Po skončení kalendářního roku se musí provést vypořádání nároku na odpočet daně u kráceného plnění za všechna zdaňovací období v tomto roce. Vypořádání se promítne v DAP za poslední zdaňovací období běžného roku. Vypočte se jako rozdíl mezi zjištěným nárokem na odpočet za celý kalendářní rok a součtem uplatněných nároků v jednotlivých zdaňovacích obdobích, kdy nárok na odpočet za celý kalendářní rok se určí jako součin daně na vstupu u krácených plnění v daném roce a koeficientu pro běžný rok (vypořádací koeficient)¹⁰. Stejně se postupuje i v případě zrušení registrace, kdy kalendářní rok, za které se provádí vypořádání, je nahrazen obdobím od 1. ledna roku, ve kterém došlo ke zrušení registrace, do dne uvedeného na rozhodnutí o zrušení registrace.

3.1.3 Úprava odpočtu daně

Tento postup souvisí s dříve uplatněným nárokem na odpočet daně u konkrétního přijatého zdanitelného plnění. Týká se to pouze odpočtu u pořízeného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku odepisovaného, příp. pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, přičemž technické zhodnocení se považuje za samostatný majetek. Takovýto odpočet podléhá úpravě tehdy, pokud v období 5 po sobě jdoucích kalendářních rocích (počíná rokem pořízení) dojde ke změně v nároku na odpočet daně v důsledku změny účelu použití tohoto majetku. Tzn., že plátce při pořízení tohoto majetku uplatnil plný, žádný nebo krácený nárok na odpočet daně a následně ve sledovaném období jej začne používat k jinému účelu ve vztahu k možnému nároku na odpočet. Tuto problematiku řeší § 78 ZDPH.

Částka úpravy odpočtu se vypočítá jako podíl, v jehož jmenovateli je číslo 5 (sleduje se 5leté období) a v čitateli je součin tří hodnot, a to:

- daně na vstupu u pořízeného majetku,

¹⁰ Tento vypořádací koeficient bude zálohovým koeficientem pro příští kalendářní rok.

- rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet daně ke dni provedení úpravy odpočtu daně a ukazatelem nároku na odpočet daně buď ke dni pořízení majetku, nebo ke dni provedení poslední předchozí úpravy,
- počtem let zbývajících do konce 5letého sledovaného období, přičemž se započítává i rok, ve kterém je úprava prováděna.

Ukazatelem nároku na odpočet daně může být:

- *číslo 1* – plátce má nárok na odpočet daně v plné výši,
- *číslo 0* – plátce nemá nárok na odpočet,
- *hodnota posledního vypočteného vypořádacího koeficientu* – pokud je plátce povinen odpočet krátit.

Úprava odpočtu se provádí pouze tehdy, pokud rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet je vyšší jak 10 %. Tuto úpravu plátce provede za kalendářní rok v DAP za poslední zdaňovací období roku, ve kterém ke změně účelu došlo, kdy plátcí vznikne buď povinnost snížit dříve uplatněný nárok na odpočet daně, nebo právo na jeho zvýšení.

3.1.4 Vyrovnání odpočtu daně

Vyrovnání odpočtu (§ 79 ZDPH) se provádí v případě, kdy plátce při pořízení majetku, kterého se týká úprava odpočtu daně, uplatní krácený nárok na odpočet daně a následně v období 5 po sobě jdoucích let (počínaje rokem pořízení) dojde ke změně vypořádacího koeficientu oproti koeficientu platného pro rok pořízení majetku o více jak 10 %. Vyrovnání odpočtu daně se vypočítá jako podíl, v jehož jmenovateli je číslo 5 (5leté sledované období) a v čitateli je součin:

- daně na vstupu u pořízeného majetku, který je předmětem vyrovnání a
- rozdílu mezi vypořádacím koeficientem za některý ze 4 po sobě jdoucích kalendářních let následujících po roce pořízení majetku a vypořádacím koeficientem pro rok, ve kterém byl majetek pořízen (rozdíl musí být větší jak 10 %).

Vyrovnání plátce provede za kalendářní rok v DAP za poslední zdaňovací období v tomto roce. Plátcí vznikne buď povinnost snížit část dříve uplatněného nároku na odpočet daně, nebo nárok na zvýšení odpočtu daně.

3.1.5 Zdaňovací období a daňové přiznání

Zdaňovacím obdobím, za které se podává daňové přiznání, je kalendářní čtvrtletí nebo měsíc v závislosti na velikosti dosahovaného obratu. Pokud obrat za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, v opačném případě (obrat nedosáhl této částky) je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Je-li obrat vyšší jak 2 mil. Kč a menší jak 10 mil. Kč, může si plátce zvolit jako zdaňovací období kalendářní měsíc. Pokud tento obrat není znám, zdaňovací období se určí z předpokládaného ročního obratu za běžný rok. Prvním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc nebo čtvrtletí, ve kterém se OPD stala plátcem. Případnou změnu zdaňovacího období musí plátce nahlásit nejpozději do konce ledna příslušného kalendářního roku.

Daňové přiznání se podává na tiskopise předepsaném MF ČR. DAP se skládá ze tří oddílů:

- *A. oddíl* – základní údaje o plátcí DPH,
- *B. oddíl* – prohlášení o pravdivosti a úplnosti údajů uvedených v DAP plátcem,
- *C. oddíl* – *daň z přidané hodnoty* - část, v rámci které se vypočte vlastní daňová povinnost plátce příp. nadměrný odpočet.

DAP musí plátce podat do 25 dnů po skončení příslušného zdaňovacího období vždy. V této lhůtě je i splatná vlastní daňová povinnost.

3.2 Německá úprava změny režimu

Registrace k DPH v Německu se neřídí výši obratu jako v případě ČR. Jakmile německý subjekt začne uskutečňovat plnění, které je předmětem německé DPH, je povinen oznámit tuto skutečnost německým daňovým orgánům k datu zahájení zdanitelných činností. V podstatě se jedná o okamžik zahájení podnikání, kdy nově založený podnik je subjekt povinen zaregistrovat u městského úřadu (Ordnungsamt), který o této skutečnosti automaticky informuje mj. i finanční úřad. Výjimkou jsou ale tzv. malí podnikatelé, jejichž situace je upravena v § 19 UStG. Tito mohou požádat příslušný finanční úřad o osvobození od DPH, pokud jejich obrat za předcházející kalendářní rok nepřekročil 17.500 EUR a je pravděpodobné, že v běžném roce nepřesáhne 50.000 EUR. Malí podnikatelé ale mohou na příslušném FÚ prohlásit, že se této možnosti vzdávají. Toto prohlášení je pak zavazuje nejméně na dobu 5 kalendářních let. Stejná pravidla se vztahují i k německým nerezidentům uskutečňující zdanitelná plnění v Německu. V případě zásilkového prodeje do Německa

vzniká povinnost zaregistrovat se k DPH tehdy, jestliže hodnota těchto prodejů překročí částku 100.000 EUR. Dobrovolná registrace není možná!

DPH je uvalována na dodávky zboží a služeb uskutečněné německým obchodníkem v rámci své podnikatelské činnosti, intrakomunitární pořízení uskutečněné za úplatu v Německu a dovoz zboží do Německa. Za zdanitelné plnění se považuje dle § 3 odst. 1b) bodu 1 UStG také vyjmutí majetku podnikatelem ze svého podnikání z důvodu jeho využití k soukromým účelům. Podmínkou ale je, že u tohoto majetku byl uplatněn plný nebo částečný nárok na odpočet DPH. Tento bod může být aplikován i v případě ukončení podnikání.

Změna režimu jako v ČR tady není. Nesetkáváme se zde s nárokem na odpočet u nakoupeného majetku před registrací, neboť se samotným zahájením podnikatelské činnosti je nutno provést registraci k DPH. V případě ukončení podnikatelské činnosti vzniká povinnost odvést daň na výstupu (tj. změna účelu ve využití majetku – zdanitelné plnění). Za změnu režimu lze považovat i situaci, kdy podnikatel je plátcem DPH a na základě splnění podmínek stanovených v § 19 UStG uplatní osvobození od DPH nebo naopak, resp. přechází od obecného zdanění daní z přidané hodnoty k průměrnému zdanění či naopak.

3.2.1 Odpočet daně

Odpočet daně je upraven v § 15 UStG. Podnikatel si může odečíst DPH zaplacené na vstupu u dodávek či služeb mu poskytnutých jiným podnikatelem. Podnikatel musí vlastnit patřičné daňové doklady. Odpočet DPH není možný u těch přijatých zdanitelných plnění, ze kterých se k podnikatelským účelům použije méně jak 10 %. Z nároku na odpočet daně je dále vyloučena daň na vstupu z dodávek, dovozu a intrakomunitárního pořízení zboží, jakož i u ostatních služeb, pokud tyto podnikatel použil k uskutečnění:

- osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, kde patří mj. některé kulturní, sociální a jiné služby (např. služby škol, divadel, sociálního zabezpečení, lékařů, nemocnic a zdravotních organizací, bank, pojišťoven). Oproti tomu se rozlišují plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně (vývoz, komisní zpracování zboží pro vývoz, intrakomunitární dodávky atd.),
- prodeje do zahraničí, které by byly osvobozeny od daně, pokud by se provedly v tuzemsku.

Pokud podnikatel v rámci své podnikatelské činnosti použije přijaté zdanitelné plnění pouze částečně k provádění transakcí, které vylučují odpočet, pak tuto část odpočtu daně nelze uplatnit. Výše této částky se určí prostřednictvím odhadu. Její vypočtení z celkové částky

podle poměru transakce, která odpočet vylučuje, k transakci, která odpočet umožňuje, je povoleno pouze tehdy, pokud žádný jiný způsob výpočtu není možný.

3.2.2 Úprava odpočtu daně¹¹

Úprava odpočtu daně je řešena v 11 odstavcích § 15a UStG. K tomuto paragrafu se vztahují § 44 a § 45 UStDV. Mimo to byl k této problematice vydán již zmiňovaný BMF-Schreiben s názvem Berichtigung des Vorsteuerabzugs neboli úprava odpočtu daně. Tento rozsáhlý dokument s několika názornými příklady představuje zcela novou úpravu, která nahrazuje BMF-Schreiben z 29. prosince 1995. Aplikuje se v případech, kdy aktivum bylo pořízeno nebo vyrobeno po 31. prosinci 2004, resp. kdy dodatečné pořizovací či výrobní náklady vztahující se k danému aktivu byly vynaloženy po tomto datu.

Podstata úpravy spočívá v tom, aby původně uplatněná výše odpočtu daně určená dle záměru využití příslušného majetku odpovídala skutečnosti. Jestliže se změnila podmínka determinující výši původního odpočtu, je třeba provést jeho úpravu. O změnu jde např. tehdy,

- pokud v současnosti oproti původnímu záměru nastává nárok na nižší nebo vyšší odpočet než který byl uplatněn, např. vyjmutí aktiva z obchodního majetku, nebo
- pokud dochází k přechodu od celkového zdanění k osvobození od DPH dle § 19 UStG a naopak, aniž by přitom došlo ke změně ve využití aktiv, nebo
- pokud podnikatel přechází na průměrné zdanění dle §§ 23, 23a a 24 UStG nebo naopak, aniž by došlo ke změně ve využití aktiv či jiných plnění.

Dále je nutné respektovat určité limity, které jsou uvedeny v § 44 UStDV. Zde se uvádí, že úprava se neprovádí tehdy, pokud DPH na vstupu připadající na pořizovací cenu (celkové náklady na pořízení nebo výrobní náklady) aktiva nepřesáhne 1.000 EUR. Dodatečně vynaložené pořizovací nebo výrobní náklady se do původní PC nezapočítávají, neboť se považují za samostatný objekt úpravy a platí tedy pro ně nová hranice 1.000 EUR. Rovněž se úprava neprovede tehdy, jestliže se u daného aktiva v příslušném kalendářním roce změnila podmínka původního odpočtu o méně jak 10 %. To neplatí, pokud je částka úpravy větší jak 1.000 EUR.

Předmětem této úpravy jsou:

- *dlouhodobý majetek* – hmotná a nehmotná aktiva, která nejsou určena pouze k jednorázovému použití, bez ohledu na to, zda se odepisují či nikoliv,

¹¹ Originální název je Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Dle překladu (také za pomoci Směrnice o společném systému DPH) je to oprava odpočtu, ale vzhledem k celkovému charakteru se spíše jedná o úpravu odpočtu daně.

- *oběžná aktiva* (jednorázové použití) držená za účelem jejich prodeje nebo využití při zpracování jiných aktiv,
- *komponenty* - předměty, které jsou dodatečně zahrnuty do aktiva, pokud tímto trvale ztratí svou samostatnost. Může to být např. klimatizace nebo výměna motoru za výkonnější, montáž výtahu nebo oken v budově. Komponentem není např. autorádio, vysílačka apod.,
- *plnění provedená na aktivu* (nezáleží na tom, zda vedou ke zvýšení jeho hodnoty), která nejsou okamžikem svého uskutečnění ekonomicky spotřebována, např. vnější nátěry budov, renovace, generální opravy výtahu nebo vytápění atd.,
- *dodatečné pořizovací nebo výrobní náklady aktiva* apod.

U dlouhodobých aktiv se změna ve způsobu použití sleduje po dobu 5 let. Toto období začíná datem prvního skutečného využití aktiva, nikoliv okamžikem vlastnictví. Začíná-li v průběhu kalendářního měsíce, pak, pokud je to do 15. dne včetně, se bere v úvahu celý tento měsíc, jinak období začíná prvním dnem měsíce následujícího. U budov nacházejících se v zahraničí a u všech pozemků (v tuzemsku i v zahraničí) se tato doba prodlužuje na 10 let. U aktiv s kratší dobou použitelnosti se bere v úvahu tato kratší doba.

Při samotném výpočtu se vychází ze změny původních podmínek vyjádřené v procentech (např. dané aktivum se původně používalo pouze ke zdanitelným plněním, avšak od následujícího roku se k těmto plněním používá z 50 % a z 50 % k plněním bez nároku na odpočet, změna je tedy 50%). Úprava se provede v roce, ve kterém ke změně došlo. Celkové DPH na vstupu související s pořízením daného aktiva se vydělí 5 nebo 10 (počet let sledovaného období), čímž se získá roční částka nároku na odpočet (ten se uplatňuje postupně, nikoliv najednou v prvním roce použití). Takto zjištěný odpočet se vynásobí procentem změny a výsledná částka se buď odvádí nebo nárokuje zpátky (v závislosti na charakteru změny).

Pro uznání nároku na odpočet daně je důležitá existence patřičných daňových dokladů. Nejsou-li k datu skutečného využití daného aktiva k dispozici, nárok vzniká až splněním všech těchto podmínek (existence dokladu a skutečné využití aktiva).

Jestliže daňový subjekt uplatní nárok v nesprávné výši a celková daň je již za příslušné období vyměřena, nelze tuto skutečnost vzít zpátky. V tomto případě je třeba nesprávně uplatněný nárok rozpočítat na 5 příp. 10 let a v každém roce patřičný díl vracet.

U výše vymezených oběžných aktiv se s žádným 5 či 10letým obdobím nepracuje. Úprava nastává v okamžiku skutečného použití aktiva, pokud se jeho využití odchyluje od

původního záměru. Příkladem může být např. nákup pozemku za účelem jeho dalšího prodeje od plátce, který se vzdal osvobození od daně dle patřičného paragrafu UStG a fakturoval DPH. Podnikatel tak uplatnil odpočet daně na vstupu. Avšak následně dojde k prodeji pozemku veřejně činné PO a takovýto prodej nemůže být považován za zdanitelné plnění za žádných okolností (§ 9 odst. 1 UStG), nýbrž se jedná o plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně. Je nutné provést úpravu odpočtu, která bude provedena za zdaňovací období, ve kterém dojde k prodeji pozemku. Přitom je jedno, jak dlouhá je doba mezi nabytím oběžného aktiva a jeho následným prodejem.

Úprava odpočtu u komponentů se provádí stejným způsobem jako u aktiva, do kterého daný předmět vstupuje. Jakmile je nutná úprava u daného aktiva v důsledku patřičné změny, je nutné provést úpravu i u komponentu. Stává-li se daný předmět součástí dlouhodobého aktiva, určí se délka sledovaného období dle něj, avšak obě období jsou posuzována samostatně, tzn. nemusí začínat a končit shodně. U ostatních plnění provedených na aktivu se postupuje obdobně jako u komponentů.

Plnění, která se sice na aktivu přímo neprovádí, ale váží se k němu, podléhají také úpravě odpočtu daně. Úprava poměrným dílem (rozpočítání částky nároku na odpočet na více let) se týká služeb využívaných za účelem zvýšení příjmů resp. zisku podniku. V případě jednorázového využití těchto plnění za účelem docílení prodeje, nastává úprava ihned v okamžiku jejich uskutečnění. Jedná se např. o tyto:

- poradenské služby,
- služby expertů,
- pronájem aktiva,
- autorská práva, licence,
- některé počítačové programy,
- reklamní služby apod.

Úprava odpočtu daně se provádí ke konci zdaňovacího období.

3.2.3 Zdaňovací období a daňové přiznání

Zdaňovacím obdobím, za které jsou němečtí plátcí povinni podat daňové přiznání k DPH, je kalendářní rok. Avšak někteří zaregistrovaní podnikatelé jsou navíc povinni předložit předběžné daňové přiznání za kalendářní měsíc nebo čtvrtletí v závislosti na výši splatného DPH. Pokud je daň za předchozí kalendářní rok větší jak 7.500 EUR, pak je zálohovým obdobím kalendářní měsíc, v opačném případě kalendářní čtvrtletí. Není-li daň za předchozí

rok větší jak 1.000 EUR, může FÚ podnikatele od předběžného DAP osvobodit. V případě zahájení podnikatelské činnosti je v běžném a následujícím kalendářním roce zálohovým obdobím kalendářní měsíc. Předběžné DAP se podává do 10 dnů od uplynutí zálohového období. V tomto termínu je i daň splatná.

Za kalendářní rok příp. za kratší zdaňovací období se podává DAP na úředně předepsaném formuláři, ve kterém se vypočte splatná daň nebo přeplatek na dani. Liší-li se tento výpočet od součtu odvedených záloh, je rozdílná částka splatná ve lhůtě jednoho měsíce po předložení DAP. Roční přiznání k DPH musí být podáno do 31. května roku následujícího po příslušném kalendářním roce.

DAP se podávají elektronicky. Pokud by to z hlediska technologie či jiných potíží nebylo možné, musí daný subjekt podat písemnou žádost u svého místně příslušného daňového úřadu. V takovém případě pak podnikatel podává DAP na úředně stanoveném tiskopise. BMF-Schreiben z 1. října 2009 stanovil novou podobu předběžného DAP na rok 2010 a také ročního DAP za rok 2009 (oba formuláře viz přílohy č. 2 a č. 3). Předběžné DAP je dvoustránkové a skládá se ze tří částí:

- úvodní část, kde se vyplní daňové identifikační číslo (Steuernummer), adresa FÚ, základní údaje o podnikateli a označí se zálohové období, za které se DAP podává, tzn. buď konkrétní měsíc nebo čtvrtletí,
- I. část s názvem Anmeldung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung – zde se uvádí částky základu daně, daně na vstupu resp. daně na výstupu v patřičném členění (např. na plnění osvobozená s nárokem či bez nároku na odpočet daně, zdanitelná plnění ve snížené nebo základní sazbě, intrakomunitární plnění apod.) a následně se vypočte daňová povinnost,
- II. část obsahující doplňující informace vč. podpisu.

Roční DAP je rozsáhlejší (4 strany) a detailněji rozpracovává některé konkrétní informace. V úvodu se vyplní daňové číslo a FÚ, ke kterému se DAP bude podávat. Následně je DAP rozčleněno do 6 oddílů:

- A. Obecné informace – základní údaje o podnikateli vč. datového vymezení období, za které se DAP podává, pokud je kratší jak kalendářní rok,
- B. Informace v případě zdanění dle § 19 UStG – uvedení obratu za předcházející a běžný kalendářní rok,
- C. Zdanitelná plnění a jiná plnění,
- D. Odpočet daně na vstupu,

- E. Úprava odpočtu daně dle § 15a UStG,
- F. Výpočet splatné daně.

K ročnímu DAP se podávají také dvě přílohy se zjednodušeným názvem Anlage UR a Anlage UN. V první zmiňované příloze (UR) se vyplňují údaje týkající se intrakomunitárních dodávek či jiných plnění osvobozených od DPH. Přílohu UN podávají pouze osoby, které mají bydliště resp. sídlo v zahraničí.

Nedodržení podání daňového přiznání včas může mít za následek pokutu za pozdní podání, jejíž výše závisí na uvážení daňových orgánů, maximálně však 25.000 EUR. Neprovedení platby DPH včas může mít za následek penále za pozdní platbu. Penále činí jedno procento z neuhrazené platby DPH vynásobené počtem měsíců, po které byla platba v prodlení.

3.3 Změna režimu z pohledu britské legislativy

Britský ZDPH (dále jen „VAT Act“) se zmiňuje o registraci a deregistraci velmi obecně. § 3 VAT Act uvádí, že za OPD se považuje osoba registrovaná dle tohoto zákona, a následně odkazuje na přílohy k zákonu týkající se registrace (Schedule 1, 2 a 3). Mnohem více problematiku registrace specifikuje Notice 700/1 Should I be registered for VAT? (Měl bych být registrován k DPH?).

Povinná registrace nastává tehdy, jestliže hodnota příslušných plnění překročí stanovený limit. Dle britské legislativy se rozlišují čtyři základní typy registrace:

- *registrace z titulu uskutečňování zdanitelných plnění ve VB* – osoba, jež uskutečňuje podnikatelskou činnost se sídlem, místem trvalého bydliště, provozovnou apod. ve VB, je povinna se zaregistrovat, překročí-li hodnota zdanitelných plnění (obrat) za předcházejících 12 měsíců částku 68,000 GBP (hranice se často mění) nebo pokud lze předpokládat, že k překročení dojde v následujících 30 dnech. Do této částky se započítává hodnota prodaného zboží či poskytnutých služeb, které podléhají DPH (i nulové sazbě DPH), a naopak se do výpočtu nezahrnují osvobozená plnění a prodej investičního majetku (budovy, pozemky, vybavení či stroje), pokud se však subjekt nerozhodne pro jejich zdanění¹²;
- *registrace z titulu zásilkového prodeje* – registrační závazek vzniká osobě se sídlem v jiném členském státě, pokud v průběhu kalendářního roku hodnota dodaného zboží

¹² Prodej, leasing a pronájem pozemků a budov je osvobozeným plněním. OPD se ale může rozhodnout pro jejich zdaňování (Notice 742 Opting to tax land and buildings).

do VB osobě, která není registrována k DPH a ani jí nevzniká tato povinnost, překročí v úhrnu částku 70,000 GBP. Podléhá-li toto zboží spotřební dani jako je např. tabák nebo alkohol, registrační povinnost vzniká okamžikem takového prodeje bez ohledu na stanovený limit;

- *registrace v souvislosti s pořízováním zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě EU (netýká se to služeb)* – překročí-li celková částka pořízovaného zboží ze všech států EU v daném kalendářním roce 68,000 GBP nebo pokud lze předpokládat, že tato hodnota bude překročena v následujících 30 dnech;
- *registrace z titulu uskutečňování příslušných dodávek*, a to okamžikem jejich uskutečnění nebo na základě očekávání realizace takovéto dodávky během příštích 30 dnů. Týká se to zdanitelného dodání zboží (také investičního majetku) nerezidentní a neregistrovanou osobou ve VB, která nárokuje resp. hodlá nárokovat vrácení DPH na základě příslušné směrnice EU.

Přestože dojde k překročení stanovené hranice u zdanitelných dodávek během 12měsíčního období, OPD může uplatnit tzv. výjimku z registrace. Musí však daňový orgán přesvědčit, že se jedná o výjimku způsobenou např. neobvykle velkou dodávkou a že v následujícím roce nedojde k překročení limitu pro zrušení registrace (viz dále). Registrační limit pro zásilkový prodej či pro pořízování zboží z jiného členského státu EU (dále jen „akvizice“) však platí nadále a z tohoto titulu klidně může vzniknou registrační povinnost. Podléhají-li veškerá zdanitelná plnění nebo jejich většina uskutečňovaná OPD nulové sazbě DPH, pak může tato osoba také požádat o udělení výjimky z registrace. U plnění zdaňovaných sníženou nebo základní sazbou DPH musí dokázat, že DPH na vstupu je větší než DPH na výstupu.

OPD oznámí vznik registrační povinnosti příslušnému daňovému orgánu vyplněním a zasláním patřičného formuláře (dle typu registrace). Musí tak učinit nejpozději:

- do 30 dnů od konce měsíce, ve kterém došlo k překročení stanoveného limitu (u zdanitelných dodávek a akvizic). Registrace je pak provedena k 1. dni 2. měsíce následujícího po měsíci překročení hranice (např. k překročení limitu došlo 21. 8., oznamovací povinnost je do 30. 9., registrace je k 1. 10.);
- v ostatních případech do 30 dnů ode dne, kdy nastala rozhodná skutečnost vedoucí k povinné registraci, a OPD je zaregistrována:
 - z titulu zdanitelných plnění a akvizic k datu, ke kterému se lze poprvé domnívat, že příslušná částka překročí stanovený limit v následujících 30

dnech (např. takovéto očekávání nastane k 20. 1., subjekt je povinen se zaregistrovat do 19. 2., zaregistrován je k 20. 1.),

- z titulu zásilkového prodeje k datu překročení registračního limitu.

Registrace může být provedena i k dřívějšímu datu na základě dohody. Vznikne-li povinnost registrovat se současně ze dvou titulů s rozdílným datem registrace, platí dřívější datum. Pokud po registraci dojde k jakýmkoliv změnám majícím vliv na její průběh, je daný subjekt povinen tyto skutečnosti oznámit nejpozději do 30 dnů od této změny.

Nevznikne-li dané osobě povinnost registrovat se ze zákona, může zažádat o dobrovolnou registraci za předpokladu, že uskutečňuje plnění, jež jsou předmětem britské DPH. Ta nastává ve většině případů k datu podání žádosti o registraci. Může to být i datum dřívější s následným zohledněním všech nezbytných daňových záležitostí, maximálně do 3 let zpětně.

Informace týkající se zrušení registrace k DPH poskytuje Notice 700/11 Canceling your registration (zrušení registrace). Notice rozlišuje 4 typy zrušení v závislosti na tom, z jakého titulu registrace vznikla (viz předchozí odstavce). Tyto pak dále člení na případy, kdy je zrušení registrace povinné a kdy OPD může zrušit registraci dobrovolně. Uskutečňuje-li OPD v kombinaci zdanitelná plnění ve VB, akvizice aj., nemůže požádat o zrušení registrace, dokud trvá registrační povinnost k těmto dodávkám/akvizicím.

Vznikla-li OPD povinnost se zaregistrovat k DPH z titulu uskutečňování zdanitelných plnění, pak registrace musí být zrušena, dojde-li k některé z následujících okolností:

- OPD přestane uskutečňovat zdanitelná plnění ve VB,
- prodej resp. převod podniku na jiný subjekt,
- změna právní subjektivity,
- rozpuštění registrační skupiny (v příp. skupinové registrace),
- připojení OPD k registrační skupině, nebo
- OPD se zaregistrovala s úmyslem uskutečňovat zdanitelná plnění v tuzemsku nebo dodávky mimo VB, které by byly zdanitelné, kdyby byly uskutečňovány v tuzemsku, ale už delší dobu tento úmysl nemá, a další.

Dobrovolné zrušení registrace je možné tehdy, jestliže zdanitelný obrat v předchozích 12 měsících je menší nebo roven 66,000 GBP nebo pokud to lze očekávat (např. ukončení části podnikatelské činnosti, redukce otevíracích hodin, nikoliv však pouhé pozastavení činnosti). Zrušit registraci lze i tehdy, jestliže většina plnění podléhá nulové sazbě DPH a u standardně zdaňovaných dodávek OPD prokáže, že je DPH na vstupu větší než DPH na výstupu.

Je-li subjekt registrován ve VB z titulu zásilkového prodeje, v souvislosti s akvizicemi nebo s uskutečňováním příslušných dodávek, musí povinně zrušit registraci, pokud:

- přestane tato plnění uskutečňovat nebo
- se zaregistroval s úmyslem realizovat tato plnění, ale tento záměr nebyl naplněn, a
- není povinen být registrován z jiných důvodů.

U zásilkového prodeje a akvizic: V případě, že k povinné registraci došlo z důvodu překročení stanoveného limitu, pak může být zrušena, jestliže roční hodnota (posuzována v rámci kalendářního roku) nepřesáhne u zásilkového prodeje 70,000 GBP (mimo prodej zboží podléhajícího spotřební dani – dobrovolná deregistrace není možná) a u akvizic částku 68,000 GBP, nebo pokud se v daném roce očekává, že klesne pod tuto hranici (je třeba opět tuto skutečnost prokázat). Zaregistroval-li se daný subjekt dobrovolně, pak registrace musí trvat nejméně dva celé kalendářní roky. U zásilkového prodeje tato dvouroční lhůta neplatí, pokud od data registrace k takovému plnění nedošlo. *U příslušných dodávek* lze registraci zrušit dobrovolně pouze tehdy, hodlá-li OPD dále uskutečňovat jen dodávky podléhající nulové sazbě DPH.

Ke zrušení registrace dojde k datu, ke kterému nastanou skutečnosti vedoucí k povinné deregistraci. V případě dobrovolného zrušení to většinou bývá ke dni podání žádosti o zrušení registrace nebo k pozdějšímu dohodnutému datu. U dvouroční lhůty (zásilkový prodej a akvizice) může být registrace zrušena nejdříve po jejím uplynutí, tj. nejdříve k 1. lednu 3. kalendářního roku následujícího po registraci. O zrušení nelze žádat zpětně.

3.3.1 Nárok na odpočet daně

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně jsou ve většině případů shodné jako v ČR nebo v Německu. Předmětem britské DPH dle § 1 VAT Act jsou dodávky zboží a služeb v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu EU a dovoz zboží ze třetích zemí, a to uskutečněné OPD v rámci své podnikatelské činnosti za úplatu. Dále zákon zdůrazňuje, že za zdanitelné plnění se považuje jakékoliv plnění uskutečněné ve VB, které není plněním osvobozeným (§ 4 VAT Act). Dle britské legislativy se nerozlišuje osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně a bez nároku. Osvobozené plnění je vždy bez nároku na odpočet daně a jedná se např. o pojištění, výchovu a vzdělávání, sázku a loterii, poskytování půjček, služby lékařů, dentistů apod. Pokud OPD uskutečňuje pouze takováto plnění, není povinna se registrovat k DPH. U pojištění, finančních služeb a investic do zlata existuje výjimka. Jsou-li poskytovány zákazníkům mimo EU, může se z tohoto titulu subjekt dobrovolně zaregistrovat

a uplatňovat tak zaplacené DPH na vstupu. Zdanitelná plnění podléhají základní, snížené nebo nulové sazbě DPH. V případě nulové sazby jde v podstatě o ekvivalent k českému osvobozenému plnění s nárokem na odpočet daně (DPH na výstupu je nulové a protože se jedná dle britské legislativy o zdanitelné plnění, lze uplatnit DPH na vstupu).

Ve VB existují speciální schémata, která nabízí určité zjednodušení při účtování DPH. Mohou je využívat jen ty OPD, které splňují stanovené podmínky. Jedná se např. o tyto:

- Retail Schemes (Notice 727) – poskytuje návod maloobchodníkům, jak správně účtovat DPH v případě prodeje veřejnosti,
- Cash accounting scheme (Notice 731) – schéma pro účtování DPH na základě přijatých a poskytnutých hotovostních plateb,
- Annual accounting scheme (Notice 732) – informace pro správné vyplnění DAP v rámci ročního zúčtování (viz dále),
- Flat rate scheme for small businesses (Notice 733) – možnost využití paušálu malými podniky (veškeré nákupy a dodávky se zdaňují stejnou sazbou DPH),
- Agricultural flat rate scheme (Notice 700/46) – schéma určené pro zemědělce.

3.3.2 *Partial exemption a Capital goods scheme*

Používá-li OPD přijatá plnění částečně ke zdanitelným plněním a částečně k osvobozeným plněním, nemůže nárokovat DPH na vstupu v plné výši. Podrobnější informace týkající se způsobu výpočtu nároku na odpočet daně v takovéto situaci poskytuje Notice 706 Partial exemption (částečné osvobození), který využijí podniky uskutečňující jak plnění zdanitelná tak osvobozená (dále jen „částečně osvobozený podnik“). V případě, že nelze jednoznačně určit poměr pro rozdělení (např. u telefonních poplatků), pak Notice nabízí dvě metody výpočtu:

- *standardní metodu*, která je vhodná pro většinu malých firem. Pravidla jsou pevně dané a podnik je nemůže měnit. Její použití je vhodné pouze tehdy, pokud vede ke spravedlivému a zdůvodnitelnému výsledku. Výše nároku na odpočet se vypočítá z celkového DPH na vstupu procentem, které se určí z podílu mezi:
 - hodnotou zdanitelných dodávek (bez DPH) a
 - hodnotou všech uskutečněných dodávek (bez DPH)

za příslušné zdaňovací období. Do výpočtu se přitom nezahrnují dodávky investičního majetku, které se používaly k podnikatelským účelům, příležitostná realitní a finanční činnost, samozásobování a hodnota dovezených služeb;

- *speciální metodu* – jedná se o jedinečnou metodu navrženou samotným podnikem (příp. za spolupráce příslušného daňového orgánu) tak, aby co nejlépe odrážela aktivity podniku. Rovněž musí vést ke spravedlivému a zdůvodnitelnému výsledku. Nelze ji použít bez předchozího souhlasu daňového orgánu. Souhlas je vyžadován i při přechodu ze standardní metody na speciální (nikoliv opačně) resp. při změně stávající speciální metody.

Částečně osvobozený podnik musí provádět roční úpravu. Cílem této úpravy je, aby skutečné použití přijatých zdanitelných plnění korespondovalo s jejich původním záměrem, na základě kterého se určovala výše nároku na odpočet. Úprava se provádí za tzv. daňový rok – období 12 kalendářních měsíců. První daňový rok začíná 1. dnem zdaňovacího období, ve kterém poprvé vzniklo „osvobozené“ DPH na vstupu (váží se pouze k osvobozeným plněním) a končí posledním dnem daňového roku (v příp. ukončení registrace to může být i dříve). Pokud při výpočtu výše nároku na odpočet je použita standardní metoda, pak k úpravě dochází tehdy, jestliže změna (skutečnost oproti záměru) je významná, čímž se dle tohoto notice rozumí rozdíl, který přesahuje částku 50.000 GBP nebo 50 % celkového DPH na vstupu, které bylo třeba rozdělit, a 25.000 GBP.

Notice dále nabízí možnost uplatnit tzv. pravidlo „de minimis limit“. Dle něj se u přijatých plnění použitých k osvobozeným plněním odečte DPH na vstupu v plné výši, a to za současného splnění dvou podmínek:

1. takovéto DPH na vstupu nesmí být v průměru za měsíc větší než 625 GBP a zároveň
2. nesmí být větší než celkové DPH na vstupu za příslušné období.

Nejsou-li obě tyto podmínky splněny, pak „osvobozené“ DPH na vstupu nelze uplatnit v žádné výši.

Notice 706/2 Capital goods scheme je určen pro OPD, které pořizují, vyrábí nebo konstruují nákladné kapitálové statky za účelem jejich využití v podnikatelské činnosti. Schéma se použije při úpravě původně nárokováného odpočtu daně, pokud během sledovaného období dojde ke změně ve využití přijatých plnění, které nekorresponduje s uplatněným odpočtem. Nevztahuje se na aktiva nakoupené za účelem jejich dalšího prodeje nebo pro soukromé účely. Aplikuje se při vynaložení:

- 250,000 GBP (bez DPH) a více na nákup pozemku, budovy nebo na její výstavbu a na projektové práce. U přístavby, rekonstrukce apod. musí být toto rozšíření větší alespoň o 10 % stávající plochy,

- 50,000 GBP (bez DPH) a více na PC nebo komponenty počítačového vybavení – schéma se použije na jednotlivé položky, nikoliv na celou počítačovou síť (např. jednotná cena za 100 PC není směrodatná, nýbrž cena za kus). Do této kategorie nepatří počítačem řízené vybavení (např. vysoká pec řízená počítačem) a software.

Nelze-li dopředu odhadnout, zda částka přesáhne danou hranici, vychází se z odhadů.

Období, za které se sleduje změna ve využití, je dlouhé 5 intervalů u počítačů a u pořízených pozemků, budov a projektových prací, trvá-li podíl resp. účast na nich (např. formou leasingu) méně jak 10 let, a 10 intervalů pro všechny ostatní kapitálové položky. První interval začíná datem pořízení resp. dnem prvního využití v příp. rekonstrukce, výstavby, změny apod. nebo dnem registrace a končí před začátkem příštího daňového roku (subjekt tato zdanitelná plnění začne využívat také k osvobozeným plněním). Následující interval je pak v souladu s tímto rokem, ale může být i kratší v příp. změny okolností v podnikání, jako je mj. zrušení registrace.

Pro správné zjištění výše nároku na odpočet je nutné postupovat také v souladu s již uvedeným Notice 706 Partial exemption. Základem je výpočet průměrného procenta nároku na odpočet daně, oproti kterému budou počítány úpravy odpočtu. Tato základna se vypočte jako podíl mezi celkově ziskatelným DPH dle % využití ke zdanitelným účelům a celkovým DPH na vstupu ve sledovaném období (tvořeno 5 nebo 10 intervaly). Částka úpravy se zjistí tak, že se podíl, v jehož čitateli je DPH na vstupu podléhající úpravě a ve jmenovateli počet intervalů (5 nebo 10), vynásobí procentní změnou (rozdíl mezi původně nárokováným procentem a průměrným procentem – základnou). Úprava se provádí za druhé zdaňovací období následující po skončení příslušného intervalu (nikoliv prvního). V případě zrušení registrace se částka úpravy objeví v DAP podaném za poslední zdaňovací období.

Dojde-li k prodeji aktiva před vypršením všech intervalů, je nutné provést poslední úpravu. Ta se vypočítá za interval, ve kterém došlo k prodeji, výše popsáním způsobem a navíc za všechny „zbývající“ intervaly, u nichž se procento využití stanoví dle typu prodeje (zdanitelný prodej – 100% využití, osvobozený prodej – 0 %). Taktéž se postupuje při zrušení registrace.

3.3.3 Nárok na odpočet daně při změně režimu

Stejně jako v ČR lze nárokovat zaplacené DPH na vstupu u zboží a služeb nakoupených před registrací. Obecně platí, že lze získat zpět takto zaplacenou daň u zboží nakoupeného 3 roky před registrací a u služeb to je 6 měsíců. Existují však určité podmínky:

- takto nakoupené zboží bylo pořízeno za účelem jeho použití ke zdanitelným plněním v rámci podnikatelské činnosti (nikoliv k soukromým účelům),
- zboží je k datu registrace stále na skladě nebo se využívá pro výrobu jiných statků,
- služby plátce využívá ke zdanitelným plněním.

DPH nelze vrátit u:

- zboží, které je zcela vyčerpáno před registrací k DPH (např. elektřina),
- zboží a služeb, které se použijí k osvobozeným plněním,
- služeb, které se vztahují ke zboží zlikvidovanému před registrací, např. oprava strojů, které jsou před registrací prodány.

Pod pojem zboží se zahrnují nejen výrobky, ale také aktiva s delší dobou využití, jako jsou počítačové systémy, kancelářský nábytek a vybavení, nákladní vozy atd. Pro uplatnění nároku je nutno mít patřičné doklady deklarující nákup od plátců DPH. Pokud nakoupené zboží či přijaté služby byly použity k obchodním i k soukromým účelům, nárokovat lze pouze tu část DPH na vstupu vztahující se k obchodním účelům. Nárok na odpočet daně se uplatní v prvním podaném DAP.

V případě zrušení registrace může naopak vzniknout povinnost účtovat DPH u některých aktiv resp. zboží v závislosti na druhu majetku, jeho pořízení a důvodu zrušení registrace. Obecně však platí, že DPH na výstupu se nebude účtovat, pokud celkové splatné DPH bude 1,000 GBP nebo méně. Jestliže ke zrušení registrace došlo z důvodu ukončení podnikatelské činnosti nebo proto, že obrat klesl pod deregistrační limit, pak musí být DPH vyúčtováno na zásoby a některé aktiva k datu zrušení registrace, které jsou k tomuto okamžiku v obchodním majetku. Vynechat se mohou nehmotná aktiva, jako jsou patenty, autorská práva apod. a dále pak položky, u kterých nebylo možné uplatnit DPH na vstupu při jejich nákupu (např. zboží nakoupené od neregistrovaných obchodníků). Při zjištění základu daně se vychází z částky, kterou bychom získali prodejem stejného nebo podobného majetku k datu deregistrace, a pokud ji nelze zjistit, vychází se z nákladů, které by se vynaložily na jejich výrobu. Vyúčtování se provede v posledním DAP.

3.3.4 Zdaňovací období a daňové přiznání

Standardní zdaňovací období je dlouhé 3 měsíce. Aby se zabránilo hromadnému zasílání daňových přiznání, jsou plátcí DPH při registraci rozděleni do jedné ze tří skupin:

- *skupina 1* – zdaňovací období končí posledním dnem června, září, prosince, března,

- *skupina 2* – zdaňovací období končí posledním dnem července, října, ledna, dubna,
- *skupina 3* – zdaňovací období končí posledním dnem srpna, listopadu, února, května.

Pokud čtvrtletní zdaňovací období OPD nevyhovuje, může zažádat o měsíční zdaňovací období (v příp. dobrovolné registrace tato možnost není) nebo o jinak dlouhé období.

Plátcí DPH dále mohou za splnění příslušných podmínek podávat pouze jedno roční DAP. Tuto oblast upravuje Notice 732 Annual accounting. Roční účetní schéma je určeno zejména pro malé podnikatele, kteří jsou zaregistrováni k DPH:

- méně než jeden rok a neočekávají, že jejich obrat (hodnota bez DPH) v příštím roce by byl větší než 150,000 GBP;
- po dobu delší než jeden rok a pro příští rok se neočekává obrat vyšší jak 600,000 GBP.

Přestože se podává DAP za účetní rok, je nutné platit zálohy. Je-li OPD zaregistrována po dobu 12 měsíců a více, učiní v průběhu běžného roku 9 zálohových plateb, každá ve výši 10 % z předešlé roční daňové povinnosti. Trvá-li registrace méně jak 12 měsíců, odvede OPD také 9 zálohových plateb, každá ve výši 10 % z očekávané daňové povinnosti. Platby začínají na konci 4. měsíce daného účetního období a 9. platba se provede na konci 12. měsíce.

DAP (tzv. VAT100) se podává za zdaňovací resp. účetní období na příslušném formuláři nebo elektronicky. Od 1. dubna 2010 jsou DAP povinni podávat elektronicky nově registrované osoby a ti plátcí DPH, jejichž obrat bude 100,000 GBP a více. DAP v pravidelných intervalech zasílá Ústředna DPH (The VAT Central Unit – VCU). OPD je povinna jej vyplnit a zaslat zpět. Termín je většinou uveden na samotném DAP, avšak nejpozději se tak musí učinit do jednoho měsíce následujícím po konci zdaňovacího období. Využívá-li OPD roční účetní schéma, je povinna podat DAP do dvou měsíců po skončení účetního období. Ve všech případech je ve stejných termínech splatná i daň. Formulář DAP se skládá z několika kolonek (boxů), do nichž se uvádí následující údaje:

- box 1 – celkové DPH na výstupu kromě částky uvedené v boxu 2,
- box 2 – DPH na výstupu u zboží pořízeného z jiného členského státu EU,
- box 3 – celkové DPH na výstupu (box 1 + box 2)
- box 4 – celkové DPH na vstupu nárokové za příslušné zdaňovací období,
- box 5 – rozdíl mezi celkovým DPH na výstupu a na vstupu,
- box 6 – částka veškerých prodejů/výstupů (bez DPH),
- box 7 – částka veškerých nákupů/vstupů (bez DPH),

- box 8 a box 9 – týkají se intrakomunitárního plnění, box 8 je určen pro hodnotu dodávek uskutečněných do EU (částka také v boxu 6), box 9 pro pořízené zboží (hodnota i v boxu 7).

Návod pro správné vyplnění DAP poskytuje Notice 700/12 Filling in your VAT return.

4 Praktická aplikace dané problematiky ve vybraných státech EU

Aplikaci provedu na konkrétních příkladech s cílem následného porovnání a zhodnocení vzniklých rozdílů mezi vybranými členskými státy EU. Půjde o podnikající FO, která zahájila svou činnost 1. ledna 2009, jež spočívá ve výrobě a prodeji regálových systémů pro supermarkety a jiné obchodní řetězce. K registraci dojde na základě vzniku příslušné zákonné povinnosti, k jejímu zrušení pak z důvodu ukončení podnikatelské činnosti. Za účelem zobrazení platné legislativy pro rok 2010 je registrace a deregistrace koncipována v souladu s podmínkami platnými pro tento rok. Použití let následujících slouží jen pro zobrazení časového sledu (mohou nastat změny). Příklady a částky jsou zcela fiktivní. Jde především o znázornění výpočtů souvisejících se změnou režimu.

4.1 Registrace k DPH

FO zahájila svou podnikatelskou činnost 1. ledna 2009. Podle německé úpravy se rovněž k tomuto datu stává plátcem DPH. Podnikatel tedy zaregistruje svůj nově založený podnik u příslušného městského úřadu (Ordnungsamt), který následně o této skutečnosti informuje příslušný FÚ. Pokud za rok 2009 obrat nepřekročí 17.500 EUR a lze předpokládat, že v r. 2010 nepřesáhne částku 50.000 EUR, mohl by požádat o osvobození od DPH. Jednak by své dodávky nepodroboval DPH a jednak by ztratil možnost uplatnit si nárok na odpočet. Z toho vyplývá, že pokud v budoucnu dojde k registraci k DPH (přechod z osvobození), nelze uplatnit nárok na odpočet daně u nákupů před registrací, neboť v této době ztratil veškeré možné výhody. Vzniká pouze povinnost provést úpravu uplatněného odpočtu daně u legislativně vymezeného majetku.

K datu zahájení podnikatelské činnosti dle české a britské legislativy povinnost registrace nevzniká. FO se tedy nezaregistruje. Dodávky do jiného členského státu EU podnikatel neuskutečňuje, jedná se pouze o vnitrostátní plnění. Z tohoto pohledu je důležité, aby sledoval obrat. Následující tabulka ukazuje výši obratu v jednotlivých měsících. 25. února 2010 se podařilo získat zakázku v hodnotě 200 000 Kč, v případě podnikání ve VB – 10,000 GBP¹³. Dodávka se uskuteční 6. března 2010.

¹³ Jde o tentýž subjekt, který podniká za stejných předpokladů buď v ČR a nebo ve VB. Žádné kurzy pro přepočet nejsou použity. Ceny a podmínky podnikání jsou v těchto státech dosti odlišné. Nepůjde o hodnotové srovnání.

Tab. 4.1: Výše obratu v jednotlivých kalendářních měsících

Kalendářní měsíc	Obrat v ČR (v Kč)	Obrat ve VB (v GBP)
Leden 2009	10 000	300
Únor 2009	20 000	1,600
Březen 2009	55 000	2,500
Duben – září 2009	420 000	18,000
Říjen, listopad 2009	190 000	10,000
Prosinec 2009	30 000	6,000
Leden 2010	140 000	13,000
Únor 2010	130 000	16,000
Březen 2010	200 000	10,000
Leden – prosinec 2009	725 000	38,400
Únor 2009 – leden 2010	855 000	51,100
Březen 2009 – únor 2010	965 000	65,500
Duben 2009 – březen 2010	1 110 000	73,000

V ČR vzniká povinnost registrovat se k DPH mj. z důvodu překročení obratu 1 mil. Kč v období 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců. Jak je vidět z tabulky, k překročení došlo v březnu 2010 (12měsíční období je duben 2009 – březen 2010). Skutečnost, že překročení mohlo být již zřejmé na základě získané zakázky, není v příp. ČR důležitá. FO je povinna podat přihlášku nejpozději do 15. dubna 2010. Plátcem se stává od 1. června 2010.

Limit pro registraci z titulu uskutečňování zdanitelných plnění ve VB je 68,000 GBP (sledováno za stejné období jako v ČR). K překročení limitu došlo také v březnu 2010. Avšak zde je rozdíl mezi českou a britskou legislativou. Ve VB vzniká povinnost registrovat se k DPH už v okamžiku, kdy lze očekávat, že dojde k překročení limitu. Obrat za období od března 2009 do února 2010 činil 65,500 GBP. Další 12měsíční období je od dubna 2009 do března 2010, tzn. od 65,500 GBP se odečte obrat za březen 2009, tj. 2,500 GBP a přičte se plánovaná zásilka v hodnotě 10,000 GBP. FO tak může zjistit již v únoru, že obrat v následujících 30 dnech bude překročen. OPD je tedy povinna oznámit vznik registrační povinnosti nejpozději do 27. dubna 2010 (do 30 dnů ode dne, kdy bylo možné poprvé očekávat překročení limitu). Podnikatel je zaregistrován k 25. únoru 2010.

Ačkoliv byl v obou případech obrat překročen v měsíci březnu, FO je zaregistrována ve VB přibližně o 3 měsíce dříve než v ČR. Hlavním důvodem tohoto rozdílu je skutečnost, že ve VB vzniká registrační povinnost již z titulu očekávání a ne až na základě faktického překročení limitu, jak je tomu v ČR. Kdyby takovéto očekávání nebylo, byl by subjekt zaregistrován od 1. května 2010 a rozdíl by byl jen o jeden měsíc.

4.1.1 *Nákupy před registrací*

Možnost uplatnit nárok na odpočet u nákupů uskutečněných před registrací se týká podnikání v ČR a ve VB. Důležitou podmínkou je existence daňových dokladů, kde je uvedeno DPH, tzn. musí jít o nákupy od plátců DPH. Následující tabulka obsahuje DPH na vstupu u nakoupeného materiálu a služeb před registrací, které byly využity v rámci podnikatelské činnosti.

Tab. 4.2: Materiál a služby pořízené před registrací

Položka	DPH na vstupu		Datum pořízení
	v příp. ČR v Kč	v příp. VB v GBP	
Materiál	66 680	2,625	2. 10. 2009
	4 000	350	29. 3. 2009
	30 000	3,720	8. 1. 2010
	43 800	6,915	15. 2. 2010
	16 000	-	18. 5. 2010
Služby ¹⁴	2 550	1,062	2. 6. 2009
	2 040	850	11. 12. 2009
Celkem	165 070	15,522	-

Dále podnikatel k datu registrace eviduje:

- výrobní stroj, jehož pořizovací cena bez DPH činí 80 000 Kč a DPH 15 200 Kč (ve VB tj. 29,000 GBP, DPH 4,350 GBP), pořízen 1. 3. 2009,
- lisovací zařízení v částce 2,5 mil. Kč bez daně, DPH je 475 000 Kč (ve VB tj. 93,000 GBP, DPH 13,950 GBP), pořízené 1. 8. 2009,

¹⁴ V příp. ČR se jedná o nehmotný majetek a o služby, které se staly součástí hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku, pozemků nebo zásob. Ve VB tyto služby zahrnují právní a jiné poplatky související se zahájením činnosti, služby vztahující se k počítači (software) a ty, které se staly součástí příslušného majetku.

- výrobní halu – 9 mil. Kč, DPH – 1 710 000 Kč (ve VB tj. 315,000 GBP, DPH – 47,250 GBP), pořízenou 10. 1. 2009,
- budovu, která je z 40 % využívána k vlastní podnikatelské činnosti (kancelářské prostory), 60 % je pronajato jinému podnikateli (neplátcí DPH) – částka 12,5 mil. Kč, DPH – 2 375 000 Kč (445,000 GBP, DPH – 66,750 GBP), pořízenou 6. 11. 2009.

Pronájem budovy se považuje za osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že je budova pronajímána neplátcí, nelze ani využít zákonné možnosti (v příp., že by nájemce byl plátcem) podrobit nájem DPH na výstupu a uplatňovat tak nárok na odpočet. Přijatá zdanitelná plnění vážící se k budově pak podnikatel bude muset krátit (např. údržba budovy). Tyto informace se týkají jak ČR tak i VB.

4.1.2 Výpočet nároku na odpočet daně

Dle české legislativy má plátcе možnost uplatnit nárok na odpočet daně u zboží a služeb nakoupených 12 měsíců před registrací. Obdobně to platí v příp. pořízení nemovitosti. Plátcem DPH je od 1. června 2010, tzn. může si uplatnit nárok za období od 1. června 2009 do 31. května 2010. Do nároku na odpočet daně při změně režimu se zahrne:

- materiál – $66\,680 + 30\,000 + 43\,800 + 16\,000 = 156\,480$ Kč (vyloučen materiál z 23. března 2009 z důvodu jeho pořízení před více než 12 měsíci),
- služby – $2\,550 + 2\,040 = 4\,590$ Kč,
- lisovací zařízení – 475 000 Kč,
- budova – jedná se o krácené plnění, kde nárok na odpočet se vypočítá jako součin DPH na vstupu a zálohového koeficientu, tj. $2\,375\,000 \times 0,4 = 950\,000$ Kč.

Celková výše nároku činí **1 586 070 Kč**. Tento nárok lze uplatnit nejdříve v rámci prvního DAP. Zdaňovacím obdobím vzhledem k výši obrátu za předchozí kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí. DAP se podá tedy nejpozději do 25. července 2010 a v souvislosti se změnou režimu podnikatel vyplní tyto řádky:

- ř. 46 Odpočet daně při změně režimu (§ 74) – ve sloupci V plné výši uvede částku 636 070 Kč – z celkového nároku vyloučeno krácené plnění, do sloupce Krácený odpočet uvede celkové fakturované DPH u budovy, tj. 2 375 000 Kč,
- ř. 47 Odpočet daně celkem – je to součtový řádek všech nároků na odpočet, do něhož se promítne mj. i ř. 46,

- ř. 52 Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76) – do pole Koeficient uveďte 0,4 a do pole Odpočet pak 950 000 Kč,
- ř. 64 Odpočet daně – ř. 47 pouze sloupec V plné výši + mj. ř. 52 Odpočet.

V případě podnikání ve VB lze získat zpět zaplacené DPH na vstupu u zboží nakoupeného 3 roky před registrací a u služeb to je 6 měsíců. Při výpočtu výše nároku na odpočet bude materiál zahrnut všechen, ze služeb se vyloučí ta z června 2009 (nesplňuje podmínku 6 měsíců před registrací). Do kategorie zboží britská legislativa zahrnuje obecně dlouhodobá aktiva bez další specifikace, tzn. jak movité, tak nemovité. Veškerý dlouhodobý majetek splňuje podmínku pořízení 3 roky před registrací. Proto tedy bude do výpočtu zahrnut všechen v plné výši, až na budovu, kde jde o krácené plnění, a výpočet nároku bude stejný jako v příp. ČR (0,4 x DPH). Celková výše nároku na odpočet při změně režimu činí:

$$13,610 \text{ (materiál)} + 850 \text{ (služby)} + 92,250 \text{ (dlouhodobý majetek)} = \mathbf{106,710 \text{ GBP}}$$

Tento nárok se objeví v DAP podaném za 1 zdaňovací období, které je dlouhé 3 kalendářní měsíce. Kdy končí, závisí na tom, do jaké skupiny bude FO zařazena. Vzhledem k registraci k datu 25. března 2010 bude dle mého názoru FO zařazena do skupiny 1, aby již první zdaňovací období končilo téměř po 3 měsících (koncem června). Termín pro podání je uveden na DAP. Částka 106,710 GBP se objeví v boxu 4 DAP (viz příloha č. 6).

Zásadní rozdíl mezi ČR a VB spočívá v počtu měsíců před registrací, v rámci kterých lze uznat nakoupená aktiva příp. služby pro správné určení výše nároku na odpočet. V ČR je to sjednoceno na 12 měsíců. Ve VB je lhůta pro služby kratší o 6 měsíců, ale u zboží je lhůta delší o celé 2 roky, což považuji za zásadní rozdíl při výpočtu nároku. Z uvedeného příkladu je to vidět na výrobní hale pořízené 10. ledna 2009, tzn. více jak 12 měsíců před registrací (v obou zemích). V ČR není žádný nárok na odpočet, naopak ve VB je nárok nejen u této budovy, ale také u stroje, což nejsou zanedbatelné částky. Proto z pohledu britské legislativy by na tom FO byla lépe. Rozdíly pak v samotném výpočtu výše nároku nejsou.

4.1.3 DAP za poslední zdaňovací období kalendářního (příp. daňového) roku

V souvislosti se změnou režimu je nutné provést na konci příslušného roku vypořádání nároku na odpočet daně u toho majetku, kterého se to týká. Během roku 2010 (od data registrace) FO uskutečnila zdanitelná plnění v částce bez DPH 3 250 000 Kč (183,400 GBP). V tom je zahrnut prodej dlouhodobého majetku v částce bez DPH 86 000 Kč (3,120 GBP). Částka uskutečněných osvobozených plnění je 325 000 Kč (11,400 GBP). Hodnota přijatých zdanitelných plnění vázících se k budově činí 125 000 Kč, DPH 25 000 Kč (4,400 GBP,

DPH 770 GBP), nárokováno bylo 10 000 Kč (308 GBP). Tato plnění jsou použita jak ke zdanitelným, tak k osvobozeným plněním.

Dle české legislativy je nutné provést vypořádání nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plněních použitých jak pro zdanitelné tak osvobozené plnění, a to za všechna zdaňovací období v kalendářním roce (v rámci posledního DAP). Nejdříve je nutné vypočítat vypořádací koeficient, kterým se pak násobí příslušné DPH na vstupu:

$$\text{Vypořádací koeficient} = (3\,250\,000 - 86\,000) / (3\,250\,000 - 86\,000 + 325\,000) = \mathbf{0,91}$$

Nárok na odpočet daně u krácených plnění (vč. pořízené budovy) za celý rok je $0,91 \times (25\,000 + 2\,375\,000) = 2\,184\,000$ Kč. Celkový uplatněný nárok byl 10 000 Kč a u budovy 950 000 Kč, tj. dohromady 960 000 Kč. Vypořádání činí **1 224 000 Kč** ($2\,184\,000 - 960\,000$). O tuto částku se zvyšuje původně uplatněný nárok na odpočet daně.

V souvislosti se změnou režimu by se také měla provést úprava odpočtu daně dle § 78 českého ZDPH. Ta se provádí u dlouhodobého hmotného majetku, pokud v průběhu sledovaného období dojde ke změně ve využití majetku ke zdanitelným účelům. V příp. registrace ke změně ve využití dochází, a to z 0 % na % využití ke zdanitelným účelům.

Tab. 4.3: Výpočet nároku na odpočet u dlouhodobého hmotného majetku

	Výpočet	Výsledek
Lisovací zařízení	$475\,000 \times (1 - 0) \times 5 = 2\,375\,000 / 5$	475 000
Budova	$2\,375\,000 \times (0,4 - 0) \times 5 = 4\,750\,000 / 5$	950 000

V závorce je rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet daně, který je ve všech případech větší jak 10 % (splnění podmínky pro provedení úpravy). Výpočet úpravy odpočtu je v tomto případě **pouze názorný**, neboť ve skutečnosti k žádné úpravě nedochází (možný nárok na odpočet je totožný s nárokem uplatněným). Zákon dává možnost uplatnit odpočet u majetku pořízeného 12 měsíců před registrací a pokud by v čitateli byl počet zbývajících let 4 namísto 5, tak by ve skutečnosti nebylo možné uplatnit odpočet daně v plné výši.

V případě podnikání ve VB se postupuje v souladu s Notice 706 Partial exemption a pokud pořizovací cena majetku bez daně je vyšší jak 250,000 GBP resp. 50,000 GBP u počítačů, pak také dle Notice 706/2 Capital goods scheme. Změna účelu ve využití majetku vymezeného ve schématu se sleduje 10 příp. 5 intervalů, přičemž první interval začíná datem pořízení nebo datem registrace (v tomto případě je to datum registrace – 25. února 2010, protože majetek byl pořízen před registrací). Interval končí dnem před začátkem daňového

roku a ten začíná okamžikem uskutečňování osvobozených plnění. Hodlá-li podnikatel daný majetek používat pouze ke zdanitelným účelům, nepodléhá tento majetek úpravě dle Notice 706/2, jen pokud dojde ke změně ve využití.

U přijatých zdanitelných plnění, jež jsou použita nejen ke zdanitelným, ale také k osvobozeným plnění, je nutné provést na konci daňového roku úpravu. Nárok se vypočítá jako procento z DPH na vstupu. Použije-li podnikatel standardní metodu, vypočítá se toto procento stejně jako český vypořádací koeficient. Po dosazení konkrétních údajů je nárok na odpočet daně ve výši:

$$(183,400 - 3,120) / (183,400 + 11,400 - 3,120) = 0,94 \times (770 + 66,750) = \mathbf{63,468.8 \text{ GBP}}$$

Nárokováno bylo 27,008 GBP, nárok na odpočet bude navýšen o 36,460.8 GBP.

Úprava odpočtu u dlouhodobého majetku v souvislosti se změnou v jeho využití by byla shodná jako v příp. ČR (žádná změna v nároku by nenastala). Pokud by v následujících letech došlo ke změně ve využití aktiva ke zdanitelným plněním, pak by bylo nutné provést na konci daňového roku úpravu původně nárokováného odpočtu. Např.: pořizovací cena budovy činí 445,000 GBP, DPH 66,750 GBP. Procento využití ke zdanitelným plněním je po celý první daňový rok 40 – tomu odpovídá výše uplatněného nároku 26,700 GBP. Pokud by se v následujícím intervalu změnilo využití z 40 % na 60 %, je nutné provést úpravu původně uplatněného odpočtu. Ta se provádí oproti tzv. základně, kterou je 40 %. Úprava v následujícím roce se vypočítá jako součin celkového DPH na vstupu a rozdílu mezi novým procentem využití a základnou. Součin se pak vydělí počtem intervalů, v tomto případě 10.

$$66,750 * (0,6 - 0,4) = 13,350 / 10 = \mathbf{1,335 \text{ GBP}}$$

Částka úpravy se promítne v DAP (box 4 – navýšení odpočtu daně) podaném za druhé zdaňovací období následujícím po skončení příslušného intervalu.

Základna 40 % zůstává po celou dobu úpravy stejná. Měnila by se za předpokladu, že by se celkové DPH na vstupu zvyšovalo, což může být případ výstavby nové budovy. Na ukázkou je v následující tabulce použit příklad výstavby pro prvních 5 intervalů (z 10).

Tab. 4.4: Změna ve využití budovy během sledovaného období (v GBP, příp. v %)

Interval	DPH na vstup	Využití (v %)	Nárok na odpočet dle % využití	Základna (v %)	DPH podléhající úpravě	Částka úpravy
1	32,000	40	12,800	40	-	-
2	22,000	48	10,560	40	32,000	256
3	12,750	43	5,482.5	43	54,000	0
4	-	40	-	43	66,750	-200.3
5	-	60	-	43	66,750	1,134.8

Na konci druhého intervalu došlo ke změně základny. Ta se totiž vypočítá jako podíl mezi celkově získatelným DPH dle % využití ke zdanitelným plněním a celkovým DPH na vstupu, tzn. $(10,560 + 12,800) / (32,000 + 22,000) = 0,43\dots$ tj. 43 %. Totéž se provede na konci třetího intervalu (shodou okolností vyšlo % stejné). Dále už to nemá smysl, neboť se DPH na vstupu nenavýšuje, proto základna zůstává stejná. Částka úpravy -200.3 GBP znamená snížení nároku na odpočet daně.

4.2 Úprava odpočtu daně dle německé legislativy

Vzhledem k tomu, že v Německu dochází k registraci už při zahájení podnikatelské činnosti, k výpočtům souvisejícím s touto změnou režimu (registrací) nedochází. Úprava odpočtu se provádí v příp. změny skutečností, na základě kterých byla určována původní výše nároku na odpočet.

Výpočet samotné úpravy je totožný s britskou legislativou. Opět se vychází z tzv. základny, oproti které se pak provádí úprava odpočtu. Ukázku takové úpravy uvedu na samostatném příkladu. Bude se jednat o stroj pořízený 10. března 2010. Fakturované DPH na vstupu činí 190.000 EUR. Podnikatel jej hodlá využívat ke zdanitelným plněním. 1. listopadu 2010 je podstatná součást stroje vyměněna (v příp. jejího zpětného vyjmutí ztratí své vlastnosti) – fakturované DPH 9.800 EUR a k témuž datu dojde k jeho přelakování – DPH 1.500 EUR. Dne 12. prosince je provedena oprava (DPH 150 EUR). V roce 2011 (od 1. ledna) je z 60 % využíván k osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně. Od r. 2012 je využíván pouze k těmto plněním. 30. června 2013 je prodán jinému podnikatelskému subjektu – plátcí DPH a tento prodej je považován dle UStG za zdanitelné plnění.

Stroj podléhá úpravě dle § 15a UStG, kdy se jeho využití sleduje během 5 let počínaje rokem pořízení. Toto období začíná 1. března 2010 (dle § 45 UStDV – je to do 15. dne daného měsíce, proto od 1. dne) a končí 28. února 2015. Na základě původního záměru používat stroj pouze ke zdanitelným účelům plátce uplatnil odpočet daně v plné výši, tj. 190.000 EUR. Součástka představuje komponent, jenž podléhá rovněž úpravě. Stejně tak lakování stroje, protože v okamžiku uskutečnění toto plnění není „ekonomicky spotřebováno“. Výše nároku na odpočet a délka sledovaného období se určí dle aktiva, na kterém jsou tato plnění prováděna. Sledované období bude tedy dlouhé 5 let, avšak začíná 1. listopadu 2010 a končí 31. října 2015. Vzhledem k tomu, že je stroj používán ke zdanitelným účelům, nárok je uplatněn v plné výši – 11.300 EUR. Oprava představuje plnění, které je v okamžiku svého uskutečnění „spotřebováno“, tudíž úpravě nepodléhá. V r. 2010 ke změně ve využití stroje nedošlo, proto se úprava neprovádí.

Od 1. ledna r. 2011 je stroj využíván z 60 % k osvobozeným plněním. Změna je tedy 60% (zdanitelné plnění je nyní 40% na místo 100 %). Částka úpravy za rok 2011 se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je součin DPH na vstupu a procentní změny počítané s přesností na měsíce, ve jmenovateli pak počet let sledovaného období (5). Rovněž za rok 2012 je nutné provést úpravu odpočtu, neboť stroj již není používán ke zdanitelným plněním. Změna je tedy oproti původnímu záměru 100 %. Za r. 2013 bude nutné provést úpravu v souvislosti s jeho prodejem. Také by bylo nutné v DAP za rok 2013 provést úpravu pro zbývající roky sledovaného období, ale zde ke změně nedochází, proto úprava se neprovádí (původně uplatněno 100 %, pro další roky také uvažováno 100 % - prodej brán jako zdanitelné plnění). Konkrétní částky úprav sumarizuje následující tabulka.

Tab. 4.5: Úpravy odpočtu v jednotlivých letech

Rok	Výpočet	Částka úpravy (v EUR)			Výsledné snížení nároku
		Stroj (DPH 190.000)	Komponent (DPH 9.800)	Nátěr (DPH 1.500)	
2011	$[DPH \times (0,4 - 1)] / 5$	-22.800	-1.176	-180	-23.976
2012	$[DPH \times (0 - 1)] / 5$	-38.000	-1.960	-300	-39.960
2013	6 měsíců 0 %, 6 měsíců 100 %, za rok tj. 50 % => $[DPH \times (0,5 - 1)] / 5$	-19.000	-980	-150	-19.000

Změna byla ve všech případech větší jak 10 %, avšak částky úprav u nátěru a u komponentu v r. 2013 nejsou vyšší jak 1.000 EUR, proto se úprava neprovádí. K úpravě dochází za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok. Údaje se v DAP vyplní v oddíle E (příloha č. 3 – DAP vyplněné pro úpravu r. 2013). Pokud OPD vlastní nemovitost, uvede do kolonky č. 370 jedničku a k DAP přiloží samostatný papír, kde uvede výčet nemovitostí, okamžik prvního skutečného využití, DPH na vstupu apod. Pokud se změní okolnosti oproti původnímu odpočtu, pak se uvede jednička do následujících kolonek:

- kolonka č. 371 v příp. změny u budov či pozemků, u nichž je sledované období dlouhé 10 let, a následně se částka úpravy objeví na ř. 86,
- kolonka č. 372 v příp. změny u dlouhodobých aktiv a jiných plnění, kde sledované období trvá 5 let, a částka úpravy se objeví na ř. 87,
- kolonka č. 369 pro krátkodobá aktiva a plnění, částka úpravy se objeví na ř. 88.

Dále se v DAP označí příčina změny. Řádky 86 – 89 (součtový řádek) jsou rozčleněny na dva sloupce. Do prvního se uvádí úprava, která povede ke snížení nároku na odpočet, a celková výše úpravy (ř. 89) se uvede do ř. 100 oddílu F (Výpočet splatné povinnosti). Druhý sloupec zachycuje částky úprav, které navyšují nárok na odpočet, a celkové navýšení se uvede na ř. 97 oddílu F.

4.3 Zrušení registrace a související úpravy

V této podkapitole mé diplomové práce upustím od předpokladu, že nepůjde o hodnotové srovnání, a částky související se zrušením registrace uvedu pouze v českých korunách. Je tomu tak proto, že výpočty jsou dosti podobné těm v předchozích odstavcích. Na základě této skutečnosti se čistě teoreticky ukáže, kde je deregistrace výhodnější. Pro případný přepočet Kč na GBP nebo EUR (např. z hlediska zjištění, zda je překročena určitá hranice) použiji tyto kurzy:

- 28,20 Kč/GBP,
- 25,60 Kč/EUR.

Sazba DPH v r. 2009 odpovídá skutečné sazbě v tomto roce, dále je použita sazba r. 2010¹⁵.

Ve VB a v ČR je možné zrušit registraci dobrovolně, pokud jsou splněny zákonné podmínky (obrat za předcházejících 12 měsíců nesmí překročit stanovený limit). V Německu

¹⁵ Základní sazba v ČR v r. 2009 je 19 %, v r. 2010 20 %, ve VB v r. 2009 15 %, v r. 2010 17,5 %, v Německu pro oba roky 19 %.

tato možnost není (výkon podnikatelské činnosti = plátců DPH, pokud není uplatněno osvobození). Z tohoto důvodu příklad vychází ze situace, kdy podnikatel ukončí podnikatelskou činnost a v souvislosti s tím dojde ke zrušení registrace. Žádnou jinou činnost, která by byla předmětem DPH, nebude již uskutečňovat. Příklad nenavazuje na ty předešlé, pouze dlouhodobý majetek je vymezen shodně jako v příp. registrace.

FO byla ve všech třech státech zaregistrována k 1. lednu 2009. Podnikatelská činnost byla ukončena 31. března 2012 (resp. je to datum zrušení registrace). K tomuto datu FO evidovala v obchodním majetku následující položky:

- materiál A v částce 38 000 Kč, pořízený 10. listopadu 2011 od plátce DPH,
- materiál B v částce 10 000 Kč, pořízený 3. března 2012 od neplátce DPH,
- výrobky v částce 215 000 Kč (vlastní náklady),
- výrobní stroj pořízen 1. března 2009 v částce 80 000 Kč,
- lisovací zařízení – 2 500 000 Kč, pořízeno 1. srpna 2009,
- výrobní hala pořízena 10. ledna 2009 za 9 mil. Kč,
- budova používaná i k osvobozeným plněním v částce 12,5 mil. Kč pořízená 6. listopadu 2009.

Ve všech těchto členských státech EU vzniká povinnost ke dni zrušení registrace provést „zdanění“ majetku evidovaného k datu zrušení registrace, pokud byl při jejich pořízení uplatněn nárok na odpočet daně, příp. nárok zkrácený. Nutnou podmínku je tedy existence daňových dokladů, kde je uvedena částka DPH. Plátce eviduje majetek v hodnotách bez daně, tudíž výše uvedené částky jsou bez DPH.

4.3.1 Snížení nároku na odpočet v České republice

Podnikatel, který ukončil podnikatelskou činnost, přestane být OPD. Dle § 106 odst. 7 písm. c) ZDPH je správce daně oprávněn zrušit registraci, jestliže plátce přestane být OPD, a to bez ohledu na výši jeho obrátu za posledních 12 kalendářních měsíců. Na základě této skutečnosti je registrace zrušena 31. března 2012. U pořízených zásob částka snížení odpovídá uplatněnému odpočtu daně, u zásob vlastní výroby se snížení vypočítá z vlastních nákladů vynásobených sazbou DPH v %. U dlouhodobého majetku se postupuje obdobným způsobem jako při úpravě odpočtu daně dle § 78 českého ZDPH.

Tab. 4.6: Výpočet snížení nároku na odpočet daně

Položka	Výpočet	Částka snížení (v Kč)
Materiál A	20 % z 38 000	-7 600
Výrobky	20 % z 215 000	-43 000
Stroj	$15\,200 \times (0 - 1) \times 2 = -30\,400 / 5$	-6 080
Lis	$475\,000 \times (0 - 1) \times 2 = -950\,000 / 5$	-190 000
Výrobní hala	$1\,710\,000 \times (0 - 1) \times 2 = -3\,420\,000 / 5$	-684 000
Budova	$2\,375\,000 \times (0 - 0,4) \times 2 = -1\,900\,000 / 5$	-380 000
Celkem		-1 310 680

Materiál B je z výpočtu vyloučen, protože byl pořízen od neplátce.

Snížení nároku na odpočet se provede v rámci DAP podaném za poslední zdaňovací období. Celková částka snížení **1 310 680 Kč** povede v konečném důsledku buď ke zvýšení vlastní daňové povinnosti nebo ke snížení nadměrného odpočtu.

4.3.2 Snížení nároku na odpočet dle německé legislativy

Jakmile FO ukončí podnikatelskou činnost, přestane být dále registrována. Registrace tedy končí 31. března 2012. Aktiva, která byla k tomuto datu zařazena v obchodním majetku podnikatele, jsou v podstatě od 1. dubna 2012 využívána k soukromým účelům. Dle § 3 odst. 1b) bodu 1 UStG podléhá zdanění také vyjmutí majetku z podnikání z důvodu jeho využití k soukromým účelům.

Za materiál A a výrobky činí částka snížení nároku na odpočet **48 070 Kč** (19% DPH z 253 000 Kč). U dlouhodobého majetku je nutné provést úpravu odpočtu daně dle § 15a UStG, a to pouze tehdy, pokud se původní podmínky změní o více jak 10 %, přičemž je nutné sledovat také hranici 1.000 EUR (dle stanoveného kurzu tj. 25 600 Kč). Úprava odpočtu daně se dle německé legislativy přepočítává na měsíce (vč. změny). Výpočty jsou následující:

- u stroje činí DPH na vstupu 15 200 Kč (19 % z 80 000 Kč). V r. 2012 je stroj využíván ke zdanitelným plněním 3 měsíce ze 100 %, 9 měsíců pak 0 % => využití je 25 % (třetina ze 100 %, nebo-li $100 \times 3/12$). Změna je větší jak 10 %. Částka úpravy -2 280 Kč ($15\,200 \times (0,25 - 1) / 5$) je menší jak 1.000 EUR, úprava se provádět nebude, a to ani za zbytek sledovaného období;

- u lisu je DPH 475 000 Kč, změna opět ze 100 % na 25 %, částka úpravy je -71 250 Kč ($475\,000 \times (0,25 - 1) / 5$), úprava se bude provádět vč. zbývajících sledovaného období, které je dlouhé 5 let a trvá od 1. 8. 2009 do 31. 7. 2014, a to:
 - za rok 2013: -95 000 Kč ($475\,000 \times (0 - 1) / 5$),
 - za rok 2014: -55 417 Kč (7/12 z roční úpravy, tj. z 95 000 Kč),
 - celkové snížení = -71 250 + (-95 000) + (-55 417) = **-221 667 Kč**;
- u výrobní haly činí DPH 1 710 000 Kč, změna vyšší jak 10 %, částka úpravy je -256 500 Kč ($1\,710\,000 \times (0,25 - 1) / 5$), úprava se provede. Sledované období je od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2013. Úprava za rok 2013 = $1\,710\,000 \times (0 - 1) / 5 = -342\,000$ Kč, celkem = **-598 500 Kč**;
- u budovy je DPH 2 375 000 Kč, v r. 2012 je 3 měsíce nárok na 40 %, 9 měsíců na 0 %, tzn. za rok tj. 10 %, oproti původním 40 % je změna větší jak 10 %. Částka úpravy = $2\,375\,000 \times (0,1 - 0,4) / 5 = -142\,500$ Kč (0, 4 proto, protože se to vždy počítá oproti tzv. základně, kterou je 40 %), úprava se provede. Za zbýající roky sledovaného období, které trvá od 1. listopadu 2009 do 31. října 2014, pak:
 - r. 2013: $2\,375\,000 \times (0 - 0,4) / 5 = -190\,000$ Kč,
 - r. 2014: 10/12 z (-190 000) = -158 333 Kč,
 - celková částka snížení = -142 500 + (-190 000) + (-158 333) = **-490 833 Kč**.

Celkové snížení nároku na odpočet v Německu činí **1 359 070 Kč**.

4.3.3 Dereregistrace ve VB a zhodnocení výsledků

OPD dle VAT Act je povinná zrušit registraci k DPH, jakmile přestane uskutečňovat zdanitelná plnění (tj. také ukončení podnikatelské činnosti). Registrace je zrušena k datu, ke kterému vzniká povinnost ji zrušit, tzn. 31. března 2012.

Stejně jako v předešlých státech musí být DPH vyúčtováno na aktiva, jež jsou k datu zrušení registrace v obchodním majetku plátce, příp. se musí provést úprava odpočtu daně. Vychází se přitom z částky, kterou by podnik získal prodejem daného aktiva v okamžiku zrušení registrace. Z hlediska účelu tohoto příkladu se vychází ze stejných částek, jako v Německu a ČR.

Tab. 4.7: Výpočet snížení nároku na odpočet ve VB

Aktivum	Výpočet	Částka snížení (v Kč)
Materiál A	17,5 % z 38 000	-6 650
Výrobky	17,5 % z 215 000	-37 625
Stroj	15 % z 80 000, základ daně je přibližně 2,837 GBP, není překročen limit pro úpravu (250,000 GBP)	-12 000
Lis	15 % z 2 500 000, základ daně – 88,652 GBP	-375 000
Hala	15 % z 9 mil. Kč je 1 350 000 Kč, ZD – 319,149 GBP => úprava: $(1\,350\,000 \times (0 - 1) \times 7) / 10$	-945 000
Budova	15 % z 12,5 mil. Kč je 1 875 000 Kč, ZD – 443,262 GBP => úprava: $(1\,875\,000 \times (0 - 0,4) \times 7) / 10$	-525 000
Celkem		-1 901 275

Aktiva zařazená v OM ke dni zrušení registrace by se nemusela zdaňovat, jestliže by celkové DPH překročilo 1,000 GBP. Není to posuzováno jednotlivě, ale jde o celkové DPH, proto podléhá zdanění vše.

Největší snížení nároku na odpočet v příp. zrušení registrace podnikatel provede ve VB. Jednou z příčin je délka sledovaného období. Zatímco v Německu a v ČR se sleduje vše po dobu 5 let, ve VB je u budov jeho délka 2x větší. Vzhledem k tomu, že k deregistraci došlo poměrně brzy, je nutné za zbývajících 7 let uplatněné DPH vrátit. V příp. 5letého období mohly být uplatněny částky větší a počet zbývajících let je jen 2. Navíc hranice určené pro vymezení majetku podléhajícího úpravě odpočtu jsou dosti vysoké, z toho pak plyne nutnost neupravovaný majetek zdanit.

Nejlépe je na tom plátce v příp. zrušení registrace v ČR, i když rozdíl oproti Německu není příliš velký. Pravděpodobně tomu je tak proto, že v Německu se úprava přepočítává s přesností na měsíce, což může být v jiném případě naopak pozitivní. Přestože v Německu existuje hranice 1.000 EUR, jejíž nepřekročení znamená, že se úprava provádět nebude, v daném příkladě nebyla dosti významná.

Tyto závěry vyplynuly z konkrétního fiktivního příkladu. V příp. jiného příkladu, který by vedl v postupy odlišné např. z důvodu překročení příslušné hranice apod., by nejlepší situace mohla vyplynout pro plátce jiného státu.

5 Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo podat ucelený pohled na řešení problematiky registrace a jejího zrušení ve třech mnou vybraných státech EU a následně se pokusit o srovnání. Stanovený cíl byl naplněn a zjištěné výsledky sumarizují následující odstavce.

Vzhledem k tomu, že ČR, Německo a VB jsou členskými státy EU, kde stupeň harmonizace DPH je dosti významný, je problematika změny režimu postavena na stejných základních podmínkách. Přesto existují určitá specifika a řešení otázek týkajících se registrace a jejího zrušení u téhož subjektu za stejných výchozích podmínek mohou být v různých zemích odlišná. Změna režimu představuje situaci, kdy se neplátce stane plátcem DPH a naopak. Z pohledu německé úpravy této problematiky to může být i přechod z celkového zdanění DPH na zdanění průměrnou daní nebo na osvobození od této daně a opačně.

V Německu je registrace pouze povinná a subjekt je registrován od okamžiku uskutečňování podnikatelské činnosti. Dobrovolná registrace není možná. Zde je podstatný rozdíl oproti ČR a VB, kde v souvislosti se zahájením podnikatelské činnosti nevzniká povinnost registrovat se, a navíc je možná i registrace dobrovolná. Mezi jedny ze skutečností vedoucí k povinné registraci patří např. registrace z titulu uskutečňování zdanitelných plnění v tuzemsku, jestliže za bezprostředně předcházejících 12 měsíců překročí obrát 1 mil. Kč v příp. ČR, ve VB pak hranici o něco vyšší, a to 68,000 GBP. Ve VB nemusí dojít k registraci až na základě faktického překročení obrátu, jako je tomu v ČR, ale stačí pouze takovéto očekávání.

OPD mohou uplatnit nárok na odpočet daně za předpokladu splnění vymezených podmínek u nákupů uskutečněných před registrací. Vzhledem k povinnosti registrovat se v Německu k datu zahájení podnikatelské činnosti, existuje tato výhoda pouze ve VB nebo v ČR. Tady se tyto dva státy „rozcházejí“ zejména v počtu měsíců, v rámci kterých musí být nákupy pořízeny, aby u nich bylo možné uplatnit dodatečně nárok na odpočet. V ČR je to sjednoceno na 12 měsíců před registrací jak pro zboží (vč. nemovitostí), tak u služeb. Ve VB je to sice u služeb jen 6 měsíců, ale u zboží (obecně aktiv) je lhůta dlouhá až 3 roky. Jde o dvouroční rozdíl, který za předpokladu splnění všech dalších podmínek může vyústit v obrovské částky. Dle britské legislativy tak plátce může uplatnit mnohem větší nárok na odpočet než v ČR.

V souvislosti se změnou režimu je nutné u legislativně vymezeného majetku provést úpravu odpočtu, zejména pak při zrušení registrace. Princip samotného výpočtu úpravy je ve všech třech státech shodný. Určité rozdíly jsou ve vymezení majetku, na něhož se vztahuje

úprava, ve výpočtu změny a počtu let sledovaného období. Kromě toho jsou určeny i limity, jejichž nepřekročení znamená, že se úprava provádět nebude. V ČR je to pouze procentní limit změny, v Německu a ve VB navíc i hodnotová hranice.

Zajímavé rozdíly jsou i v příp. vymezení zdaňovacího období a u podávání DAP. Zatímco v ČR je jednoznačně stanoveno toto období na úrovni kalendářního měsíce nebo čtvrtletí (v závislosti na obratu), ve VB může být v podstatě jakkoliv dlouhé. Klasicky trvá 3 měsíce – nemusí korespondovat s kalendářním čtvrtletím, přičemž plátcí DPH jsou rozděleni do jedné ze tří skupin, kde je přesně vymezeno, kterým měsícem toto období končí. Je to tak proto, aby se zabránilo hromadnému zasílání DAP od všech plátců ke stejnému datu. Zdaňovací období však může trvat měsíc nebo může být i jinak dlouhé, a to na základě domluvy s berním úřadem (s výjimkou dobrovolné registrace). V Německu se DAP podává za kalendářní rok, avšak plátcí může vzniknout povinnost podávat v průběhu tohoto roku tzv. předběžné DAP za zálohové období, které odpovídá kalendářnímu měsíci nebo čtvrtletí v závislosti na výši obratu. To je možné i ve VB. Platbu záloh a jejich následné vyúčtování český ZDPH neumožňuje.

Zrušit registraci dobrovolně lze pouze v ČR nebo ve VB za splnění příslušných podmínek v závislosti na tom, z jakého titulu registrace vznikla. Povinné zrušení v ČR není, buď je to na základě žádosti ze strany plátce, nebo tak učiní správce daně, jedná-li se o případ uvedený v českém ZDPH. Naopak ve VB jsou přímo uvedeny situace, kdy je nutné zrušit registraci, jako např. z důvodu ukončení podnikatelské činnosti.

Nelze jednoznačně říci, ve které zemi je na tom plátce v příp. registrace či jejího zrušení „nejlépe“. Důležitou roli zde sehrávají i jiné aspekty, než ty, které přímo souvisí s výpočty při změně režimu. Např. ceny statků a služeb jsou v Německu a ve VB oproti ČR značně odlišné – s tím pak souvisí vysoko nastavené limity pro registraci, deregistraci, úpravu odpočtu apod., daňové sazby jsou různé – zejména snížení sazby v r. 2009 VB se snahou oživit ekonomiku postiženou hospodářskou krizí, jiná životní úroveň, podmínky podnikání atd. Pro vyjádření mého konkrétního stanoviska, ve kterém státě je řešení změny režimu pro plátce nejvýhodnější, volím v příp. registrace VB z důvodu výše uvedeného dvouročního rozdílu u nákupů před registrací, v příp. zrušení registrace pak Německo ve spojitosti s výpočtem úpravy odpočtu, který se provádí s přesností na měsíce, a to vč. procentní změny ve využití majetku ke zdanitelným účelům (v roce zrušení registrace není snížení nároku na odpočet tak velké), a na základě významné hranice 1.000 EUR.

Seznam použité literatury

a) Knižní publikace

BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 145 s. ISBN 978-80-7357-426-0.

HOLUBOVÁ, O. *DPH – Výklad vybraných pojmů*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 140 s. ISBN 978-80-7357-233-4.

MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010, úplná znění platná k 1. 1. 2010*. 18. vyd. Praha: GRADA, 2010. 113 – 156 s. ISBN 978-80-247-3206-0.

STRAKOVÁ, H.; KUNEŠ, Z. *Zákon o DPH s komentářem a příklady ve znění účinném od 1. 1. 2009*. 1. vyd. Praha: Bilance, 2008. 348 s. ISBN 978-8086371-51-1.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

b) Tištěná periodika

DĚRGEL, M. Ukončení podnikání fyzických a právnických osob. *Daně, účetnictví: Vzory a případy*, 2008, č. 2, s. 79. ISSN 1213-9270.

HOLUBOVÁ, O. Novela zákona o DPH 2009 – Změna režimu. *DPH aktuálně: Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*, 2009, č. 9, s. 1. ISSN 1214-7540.

ŠVÁCHOVÁ, M. Zákon o DPH ve znění platném k 1. lednu 2009 s komentářem. *Poradce*, 2009, č. 6, s. 10. ISSN 1211-2437.

c) Elektronické publikace a články

Value Added Tax Act 1994 [online]. [cit. 2009-06-20]. Dostupný z WWW:
<http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1994/ukpga_19940023_en_1>.

Notice 700 The VAT guide [online]. HM Customs and Excise, 2002. [cit. 2009-07-12].
Dostupný z WWW:

<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&propertyType=document&columns=1&id=HMC_E_CL_001596>.

Notice 700/1 Should I be registered for VAT [online]. HM Customs and Excise, 2007. [cit. 2009-08-22]. Dostupný z WWW:

<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000086&propertyType=document>.

Notice 700/11 Cancelling your registration [online]. HM Customs and Excise, 2005. [cit. 2009-07-20]. Dostupný z WWW:

<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_CL_000087&propertyType=document>.

Notice 700/12 Filling in your VAT return [online]. HM Customs and Excise, 2002. [cit. 2010-02-12]. Dostupný z WWW:

<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true>.

ue&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_000070>.

Notice 706/2 Capital goods scheme [online]. HM Customs and Excise, 2002. [cit. 2009-07-20]. Dostupný z WWW:

<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_000859>.

Notice 706 Partial exemption [online]. HM Customs and Excise, 2006. [cit. 2010-02-15]. Dostupný z WWW:

<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_000857>.

Notice 732 Annual accounting [online]. HM Customs and Excise, 2009. [cit. 2010-02-12]. Dostupný z WWW:

<<http://search.hmrc.gov.uk/kbroker/hmrc/hmrc/search.lsim?sr=0&nh=20&cs=iso-8859-1&sc=hmrc&ha=7&mt=0&q=Notice+732+Annual+accounting>>.

Notice 742A Opting to tax land and buildings [online]. HM Customs and Excise, 2008. [cit. 2009-08-22]. Dostupný z WWW:

<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_CL_000158&propertyType=document>.

Umsatzsteuergesetz (UStG) [online]. [cit. 2009-07-12]. Dostupný z WWW:

<http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf>.

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) [online]. [cit. 2010-01-23]. Dostupný z WWW: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustdv_1980/gesamt.pdf>.

Umsatzsteuer, § 15a Umsatzsteuergesetz (UStG) – Berichtigung des Vorsteuerabzugs

[online]. Bundesministerium der Finanzen, 2005. [cit. 2009-07-18]. Dostupný z WWW:

<http://www.hk24.de/produktmarken/recht_und_fair_play/steuerrecht/anlagen/Vorsteuerabzug.pdf>.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [online]. Publication office, Official Journal of the European Union, 2006. [cit. 2009-06-10]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>>.

DIEKERT, M. *Registrace k DPH v Německu* [online]. VTUD Infomatrix A-Z: Sdružení českých podniků v Německu. [cit. 2009-06-12]. Dostupný z WWW: <http://vtud-berlin.org/VTUD_plus.vtudplus+M5d637b1e38d.0.html>.

HM Revenue & Customs. *Purchases made before VAT registration: reclaiming the VAT* [online]. [cit. 2010-02-03]. Dostupný z WWW:

<<http://www.hmrc.gov.uk/vat/start/register/purchases-before.htm>>.

HM Revenue & Customs. *VAT rates, thresholds, fuel scale charges, exchange rates* [online]. [cit. 2010-02-03]. Dostupný z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/vat/forms-rates/rates/rates-thresholds.htm>>.

HÜBNER, C; SCHAEFER, I. The German VAT Law 1999 [online]. München:

Sellier.European Law Publisher, 2004 [cit. 2010-02-17]. Dostupný z WWW:

<<http://books.google.cz/books?id=WZ9MLILjhqAC&pg=PA17&lpg=PA17&dq=Turnover+t>>

ax+implementing+Regulation+(1999,+UStDV)&source=bl&ots=6bOk245qIs&sig=4ZQCai
WJTGCMxMu6ciKJfc2xW_c&hl=cs&ei=KTOJSvC0OcHDsgb5komMCA&sa=X&oi=book
_result&ct=result&resnum=7#v=onepage&q=&f=false>. ISBN 3-935808-18-6.

KOZIEL, M. Harmonizace právní úpravy DPH [online]. *Finance.cz*, 2009 [cit. 2009-01-11].
Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085/>>. ISSN 1213-4325.

Seznam zkratek

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
BFH	Nejvyšší soud pro otázky týkající se daní v Německu
BMF	Spolkové ministerstvo financí v Německu
BMF-Schreiben	dopisy Spolkového ministerstva financí
ČR	Česká republika
DAP	daňové přiznání
DPH	daň z přidané hodnoty
ES	Evropská Společenství
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
FÚ	finanční úřad
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
mil.	milión
mj.	mimo jiné
notice	vládní oznámené k britské DPH
např.	například
OM	obchodní majetek
OPD	osoba povinná k dani
OR	obchodní rejstřík
PC	počítač
PO	právnícká osoba
příp.	případně
r.	rok
resp.	respektive
ř.	řádek
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvané
UStG	německý zákon o DPH
UStDV	prováděcí předpis k německému zákonu o DPH
v příp.	v případě
VAT Act	britský zákon o DPH
VB	Velká Británie (zjednodušení pro Spojené království Velké Británie a Severního Irska)
vč.	včetně
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30. dubna 2010

.....
Veronika Veselá

Adresa trvalého pobytu studenta:

Kpt. Jaroše 756
735 14 Orlová-Lutyně

Seznam příloh

Příloha č. 1: Daňové přiznání k české DPH

Příloha č. 2: Předběžné daňové přiznání k německé DPH pro rok 2010

Příloha č. 3: Roční daňové přiznání k německé DPH za rok 2009

Příloha č. 4: Žádost o registraci k britské DPH z titulu uskutečňování zdanitelných plnění (formulář)

Příloha č. 5: Žádost o zrušení registrace k britské DPH (formulář)

Příloha č. 6: Daňové přiznání k britské DPH

Příloha č. 7: Sazby DPH ve vybraných státech EU